



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002204/2009-53
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.232 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de março de 2021
Assunto PIS/PASEP
Recorrente LACTICINIOS TIROL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n **07-23.194** proferido pela 4ª Turma de Julgamento da r. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis que decidiu, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para Programa de Integração Social — PIS, não-cumulativa, no valor de R\$ 410.551,52, 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 terceiro trimestre de 2005, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações.

Termo de Verificação Fiscal

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

(a) aquisições de bens para revenda: foram excluídos da linha 01 do :1 - Dacon os valores dos bens adquiridos de pessoas físicas e os valores referentes às aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, os quais não dão direito a crédito, como: adubos, sementes, semens, entre outros,

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

Conforme o relato fiscal os materiais são:

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

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

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

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

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

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

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

(d) energia elétrica: foram glosadas as despesas com energia elétrica referentes aos meses de agosto e setembro por não terem sido apresentados os comprovantes de pagamento;

(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 Lactínios Tirol*, referente a cada frete na operação de venda. Conclui que, em face disto, restou

totalmente prejudicada a análise do direito de crédito sobre as despesas com o frete na operação de vendas, devido a impossibilidade de se estabelecer a correlação entre a nota fiscal de venda e o seu respectivo frete de venda.

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

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

(g) outras operações com direito de crédito: relata a Autoridade Fiscal que foi glosado o valor referente a despesas com combustível e 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 também glosou a diferença verificada entre os valores referentes ao crédito presumido informados na memória de cálculo apresentada pela contribuinte 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/1988". Nesse sentido, argumenta que, como a contribuição para o PIS e a Cofins, a teor das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, incidem sobre "o total das receitas auferidas pela pessoa Jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", seus respectivos créditos também devem ser calculados sobre os custos e despesas gerais necessários à obtenção das receitas e não somente sobre insumos e bens adquiridos para revenda, sob pena de tornar tais contribuições cumulativas, ainda que em parte, numa "clara infração ao art. 111 do CTN".

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

Bens utilizados como insumos

3. Segue contestando as glosas dos valores referentes a aquisição de embalagens para transporte dizendo que "Os itens glosados pela fiscalização (caixas de papelão, filme stretch, bobinas lisas termo encolhível, garrafas, entre outros)" aplicados ao final do processo de industrialização consistem de embalagens de apresentação, não podendo ser considerados como

embalagens utilizadas apenas para o transporte. Explica que o processo de acondicionamento ao qual o leite e seus produtos derivados são submetidos possui o objetivo de promover o produto através de sua apurada apresentação aos olhos dos potenciais consumidores, preservando, também, a sua integridade. A fim de demonstrar o que defende traz fotos das referidas embalagens.

Em que pese esta alegação, argumenta ainda: - que as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte de produtos industrializados são insumos consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção; - que tais embalagens não são passíveis de reutilização, e oneram o custo final do produto, da mesma forma que a matéria-prima; - que a legislação que trata da contribuição para o PIS e da Cofins não faz distinção entre as "embalagens de apresentação" e as "embalagens para transporte", não cabendo, portanto, à fiscalização desconsiderar as disposições normativas, impondo restrições ao desconto de créditos sobre as aquisições de embalagens destinadas ao transporte, quando a lei não o fez; que a distinção entre embalagem de apresentação e para transporte, estabelecida no *caput* do art. 6º Regulamento do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), aprovado pelo Decreto no 4.544/2002, é válida somente "Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto" e não pode ser transposta para o âmbito da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins.

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

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

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

6. Em relação à glosa de valores relativos às aquisições de produtos de conservação e limpeza — os quais lista como "(ácido nítrico, soda líquida, detergente, etc.)" -, reclama que "Da mesma forma como descrito no item anterior, não houve a adequada

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

individualização de todos os produtos e do respectivo montante glosado no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal" e diz que apresenta em anexo planilha com relação dos referidos produtos. Traz um quadro onde lista os produtos e sua destinação, e menciona a Solução de Consulta nº 13, de 06 de janeiro de 2010, da DISIT 08, por meio da qual, argumenta, a Secretaria da Receita Federal afirma que a Contribuinte tem direito de incluir na base de cálculo da COFINS não-cumulativa os produtos de limpeza.

7. A contribuinte contesta ainda a glosa de aquisições de outros produtos utilizados como insumos. Alega que, ao contrário do que afirma a Autoridade Administrativa, o produto descrito como MAXILACT LX-5000, que alega consistir de "enzima `lactase' utilizado no processo de elaboração do doce de leite par hidrolisar a lactose", consiste de insumo gerando direito a crédito.

Serviços utilizados como insumos

8. A interessada, inicialmente, informa que, intimada para tanto, apresentou a memória de cálculo do valor informado a título de **serviços utilizados como insumo** e que, por esta ter sido apresentada em desconformidade com o solicitado, foi novamente intimada, agora a apresentar uma amostra das notas fiscais de serviços. Em atendimento apresentou as cópias das notas solicitadas, juntadas às folhas 345/348 do processo nº 10925.002190/12009 -78, que comprovam a aquisição do respectivo serviço. Salienta que os documentos fiscais foram solicitados por amostragem pela própria Autoridade Fiscal que, então, agiu de forma arbitrária ao glosar todo o valor informado a esse título, desconsiderando, inclusive, os documentos fiscais apresentados. Por fim, pugna pela realização de diligência, caso se entenda que os documentos acostados não sejam suficientes a comprovar o que pretende.

9. Em relação as **despesas com energia elétrica**, argumenta que os pagamentos foram devidamente escriturados no Livro Diário (Doc. 09) e que este livro somado as cópias das faturas (Doc. 10), mostram-se suficientes para comprovar a despesa.

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

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

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

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

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

13. Em relação à **glosa dos encargos de depreciação**, defende que é indevida a glosa relativa a uma parcela dos bens que, conforme alega, além de serem utilizados no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo, conforme é possível constatar da descrição de sua aplicação/destinação constante da planilha (Doc. 11) e das respectivas imagens que anexou ao presente processo (Doc. 12).

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

14. Em relação aos **combustíveis e lubrificantes**, cujos valores de aquisição, informados como "Outras Operações com Direito de Crédito", foram glosados, alega que tais produtos consistem de insumos consumidos no processo de fabricação dos produtos vendidos. Diz que, a fim de comprovar que a aquisição dos produtos "constitui em custo de produção", traz em anexo cópia do Livro Diário e o plano de contas (Doc. 09) que "atesta os efetivos dispêndios, bem como que as referidas aquisições representam custo de produção".

A r. DRJ decidiu pela parcial procedência do pleito em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2005

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ANO-CALENDÁRIO: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

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

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

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

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

Em se tratando de serviços de frete, em interpretação literal da legislação, somente dará direito a crédito o frete contratado relacionado a uma "operação de venda", não gerando crédito, portanto, o frete relacionado ao mero deslocamento dos produtos acabados do estabelecimento

Fl. 8 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

industrial até o estabelecimento distribuidor da empresa, onde, então, ocorrerá a efetiva venda.

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

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

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

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

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

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que reitera as razões de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

Fl. 9 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

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

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

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

Fl. 10 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro

Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

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

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

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Fl. 11 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Embalagens aplicadas no acondicionamento dos produtos

A r. DRJ manteve a glosa promovida em relação às rubricas de embalagem, por entender que a legislação de regência apenas autoriza o creditamento das embalagens *utilizada no processo de industrialização (em termos similares ao disciplinado na legislação do IPI), importa compulsar o conceito de industrialização constante do artigo 4.º do Decreto n.º 4.544/2002 (Regulamento do IPI) e de acondicionamento para transporte constante do artigo 6º do mesmo decreto.*

De sua parte, a Recorrente sustenta que, no caso dos produtos que comercializa, leite e seus produtos derivados, as embalagens aplicadas no seu acondicionamento caracterizam-se como embalagens de apresentação, porque procuram conservar o produto, objetivando destacá-los frente ao consumidor. Os itens glosados pela fiscalização (caixas de papelão, filme stretch, bobinas lisas termo encolhível, bandeja, tampas de alumínio, garrafas, entre outros) ao final do processo de industrialização formam embalagens de apresentação, não podendo ser considerados como embalagens utilizadas apenas para o transporte.

Conforme entendimento que tem se firmado nesta turma, o MATERIAL DE EMBALAGEM segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

Fl. 12 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53



Garrafa iogurte frutas vermelhas 180g
FOTO 23 – GARRAFA PARA IOGURTE DE FRUTAS VERMELHAS TIROL 180 GR

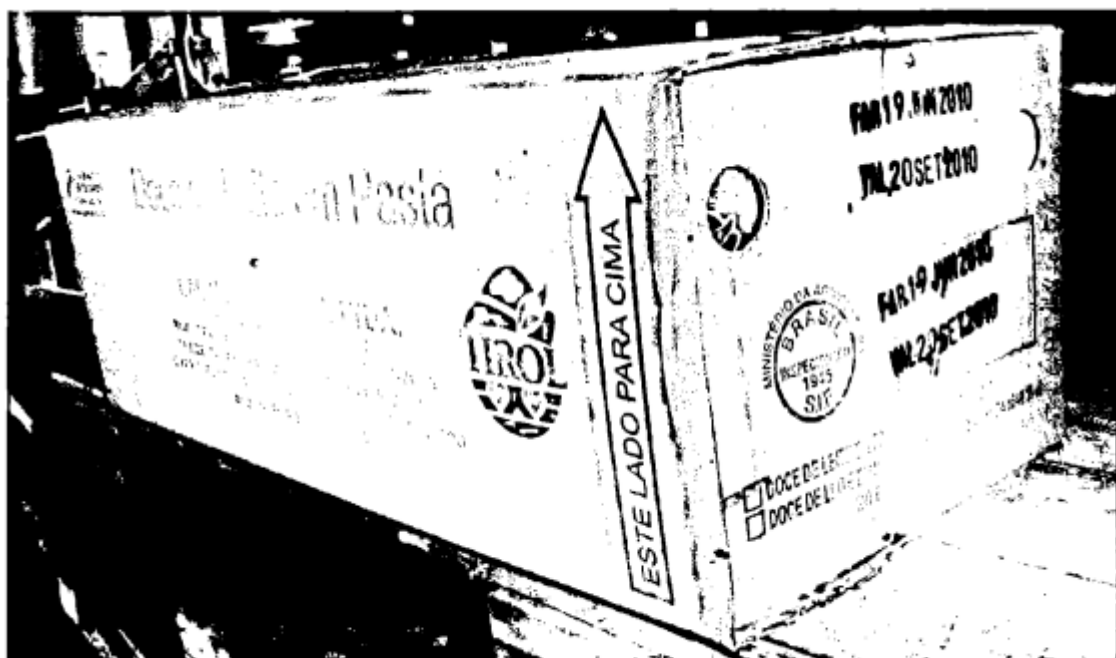


FOTO 24 – CAIXA DE PAPELÃO PARA DOCE DE LEITE EM PASTA TIROL 400 GR

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

As fotos colacionadas as e-fls. 390 e seguintes, indicam que tais embalagens permitem o transporte dos produtos entre o estabelecimento produtor e os centros de distribuição e varejo, que de outra forma poderia implicar em perdas de qualidade e quantidade dos produtos, como as acima colacionadas apenas a título exemplificativo. Assim, resta configurada a necessidade e essencialidade dos referidos itens, qualificados, portanto, como insumos, devendo a unidade se manifestar acerca da matéria.

Materiais De Reposição

Sobre os materiais de reposição a r. DRJ decidiu que:

A ressalva quanto a não inclusão no ativo imobilizado, justifica-se pelo fato de que, uma vez ativado o bem, este deixará de ser considerado insumo, passando a gerar crédito com base na depreciação prevista pelo artigo V, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. Este pode ser o caso das partes e peças adquiridas para reposição em máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens ou produtos destinados à venda, quando sua utilização representar acréscimo de vida útil superior a um ano àquelas máquinas e equipamentos, caso em que suas aquisições devem ser registradas no ativo imobilizado, como prescreve o artigo 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda — RIR).

Na hipótese; das partes e peças adquiridas para reposição e manutenção de máquinas e equipamentos, empregados na produção de bens destinados à venda, não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano, deve-se verificar qual sua função no processo produtivo. Isto porque, como visto, somente são consideradas insumos, para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, as partes ou peças de máquinas e equipamentos que sofrerem alterações como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, consoante o disposto nos artigos 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

De sua parte, a Recorrente alega que:

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

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

Fl. 14 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

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 centrífuga.

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

A possibilidade de desconto de créditos sobre os materiais de manutenção está amparada pelo art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002 e pelo art. 66, § 5º, inciso I, alínea "a" da Instrução Normativa SRF nº 247/2002.

Em que pese em teoria entender que as peças de reposição possam ser deduzidas como insumo, no presente caso a contribuinte não explicitar o uso de cada um dos insumos glosados em seu processo produtivo, caracterizando-se a meu carência probatória.

A mera descrição da mercadoria em planilha não evidencia a utilização do material, e diferente do alegado, inúmeras peças vem de outros fornecedores que não os indicados pela Recorrente (tetra pack e gea Westfalia), apenas a título ilustrativo:

EMPRESA LACTICINIOS TIROL LTDA.
CNPJ: 83 011 247/0001-30

MATERIAIS DE MANUTENÇÃO

MÊS	CNPJ EMITENTE	RAZÃO SOCIAL	NOTA	EMIÇÃO	DESCRIÇÃO MERCADORIA
JANEIRO	76 576 198/0003 80	AUTOMATIC IND COM EQUIP ELETRI LTDA	34 641	13/01/2005	ABRACADEIRA NYL 206X4,8MM BRC FRONT
JANEIRO	76 576 198/0003 80	AUTOMATIC IND COM EQUIP ELETRI LTDA	34 638	13/01/2005	ABRACADEIRA NYL206X4,8MM BRC FRONT
JANEIRO	83 685 446/0001 24	TIROL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA	5 860	20/01/2005	ADAPTADOR
JANEIRO	83 298 299/0001 30	FERGRAL FERRAGEN GRAL LTDA	13 648	31/01/2005	ADAPTADOR
JANEIRO	61 528 030/0001 60	TETRA PAK LTDA (M MOR-SP)	534 535	29/12/2004	ADESIVO
JANEIRO	73 212 722/0001 83	REWEFLON COMERCIAL LTDA EPP	13 689	20/01/2005	ANEL
JANEIRO	92 664 028/0024 38	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORT S/A	723 432	31/01/2005	ANEL
JANEIRO	92 664 028/0024 38	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORT S/A	723 432	31/01/2005	ANEL
JANEIRO	82 618 455/0001 30	HUHTAMAKI DO BRASIL LTDA	139 815	30/12/2004	ANEL
JANEIRO	92 664 028/0024 38	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORT S/A	723 335	21/01/2005	ANEL
JANEIRO	61 182 440/0001 00	WESTFALIA SEPARATOR DO BRASIL LTDA	44 185	21/01/2005	ANEL
JANEIRO	92 882 950/0003 77	GLOBO INOX EQUIP INDUSTRIAIS LTDA	19 982	25/01/2005	ANEL
JANEIRO	61 528 030/0001 60	TETRA PAK LTDA (M MOR-SP)	537 127	17/01/2005	ANEL
JANEIRO	61 528 030/0001 60	TETRA PAK LTDA (M MOR-SP)	537 127	17/01/2005	ANEL
JANEIRO	92 664 028/0024 38	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORT S/A	731 134	28/01/2005	APLICADOR WEST
JANEIRO	80 406 200/0001 88	JOACABA ACO E FERRO LTDA	76 621	29/12/2004	ARAME
JANEIRO	911 603/0001 45	CASA FAISCA LTDA	16 402	18/01/2005	ARRUELA
JANEIRO	911 603/0001 45	CASA FAISCA LTDA	16 402	18/01/2005	ARRUELA TRAVA CUBO
JANEIRO	82 938 044/0001 21	COMERCIO DE PARAFUSOS RELUZ LTDA	7 455	25/01/2005	ARRUELA TRAVA CUBO
JANEIRO	92 664 028/0024 38	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORT S/A	723 147	21/01/2005	ARRUELA TRAVA CUBO
JANEIRO	92 664 028/0024 38	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORT S/A	727 152	26/01/2005	ARRUELA TRAVA CUBO
JANEIRO	43 648 971/0026 03	WURTH DO BRASIL PECAS DE FIXAÇÃO LT	76 522	12/01/2005	ATIVADOR P/ ADESIVO
JANEIRO	77 890 846/0004 11	COOP AGRARIA MISTA ENTRE RIOS LTDA	5 091	19/01/2005	BOBINAS 57 X 65
JANEIRO	82 749 987/0001 06	NETSCH DO BRASIL INDUSTRIA COM LTDA	202 077	05/01/2005	BOMBA DE VACUO BEXERRO
JANEIRO	76 576 198/0003 80	AUTOMATIC IND COM EQUIP ELETRI LTDA	34 639	17/01/2005	BORNE
JANEIRO	3 988 801/0001 03	DISTR DE PROD ELETR BANDEIRANTE	566	26/01/2005	BOTÃO
JANEIRO			1 285	30/12/2004	BRAÇADEIRA
JANEIRO	83 685 446/0001 24	TIROL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA	5 860	20/01/2005	BRAÇADEIRA
JANEIRO	3 988 801/0001 03	DISTR DE PROD ELETR BANDEIRANTE	566	26/01/2005	BRAÇADEIRA
JANEIRO			1 285	30/12/2004	BRAÇADEIRA
JANEIRO	911 603/0001 45	CASA FAISCA LTDA	16 402	18/01/2005	BROCA
JANEIRO	911 603/0001 45	CASA FAISCA LTDA	16 402	18/01/2005	BROCA
JANEIRO	92 664 028/0024 38	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORT S/A	703 261	31/12/2004	BROCA
JANEIRO	83 298 299/0001 30	FERGRAL FERRAGEN GRAL LTDA	13 367	06/01/2005	BROCA

Assim, deve a unidade se manifestar acerca da matéria.

As Aquisições de Produtos de Conservação e Limpeza

Em relação aos referidos itens, a r. DRJ decidiu manter a glosa nos seguintes termos:

É que, a teor do que já foi visto no item 1.2 deste, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica que, a despeito de consistirem de insumos indiretos, desoneram os créditos em tela.

Os materiais de limpeza de equipamentos e máquinas são, no âmbito da produção executada pela interessada, Insumos indiretos de produção e como não estão literalmente dispostos na legislação pertinente, não geram direito a crédito, tanto no cálculo da contribuição para o PIS/Pasep quanto no da Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, respectivamente das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

A Recorrente alega, de outro lado, 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.

A própria Receita Federal do Brasil já reconheceu expressamente na [Solução de Consulta n. 308/2019](#) que os dispêndios com a aquisição de produtos químicos para a limpeza e manutenção de linhas de produção podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Assim, resta configurada a necessidade e essencialidade dos referidos itens, qualificados, portanto, como insumos, devendo a unidade se manifestar acerca da matéria.

Serviços Gerais

A r. DRJ manteve integralmente a glosa dos referidos serviços, pois entendeu que:

Todavia, a interessada, como se viu, não indicou todos os serviços que constam do Anexo III que entende aplicados diretamente a seu processo produtivo, razão pela qual resta prejudicada a análise do crédito pretendido em razão de ser impossível aferir a natureza destes serviços.

(...)

No mais, diga-se que se mostra totalmente descabido a intenção da contribuinte de ter o processo baixado em diligência, a fim de que se comprove o crédito aqui em discussão. Isso em razão de nos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, ao contribuinte cabe o ônus, que a legislação lhe atribui, de trazer os

elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. Ou seja, em qualquer dos tipos de repetição cabe ao contribuinte/pleiteante a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. E certo que as normas mencionadas no item 1.1 deste voto (cite-se a Instrução Normativa SRF n.º 900/2008) prevêm a realização de diligências, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas é preciso ter em conta que tal previsão não existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo pleiteante. Em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, em sede de Manifestação de Inconformidade, diante da falta de comprovação da existência do crédito, pela carência de demonstração da natureza das operações que lhe dariam origem, supra tal omissão do contribuinte.

A Recorrente alega 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 processo produtivo do parque fabril da empresa, conforme comprovam as notas fiscais juntadas por amostragem e as planilhas apresentadas com a Manifestação de Inconformidade.

Embora os serviços utilizados no processo produtivo possam ser considerados insumos, cabe a Recorrente demonstrar tais serviços e como se integram ao processo produtivo, devendo a unidade se manifestar acerca da matéria.

Fretes

(i) Frete na aquisição de insumos

Sobre o tema já me posicionei nos autos do acórdão n. 3401005.234, posicionamento que acabou sendo posteriormente adotado por esta e. Turma, por exemplo no recente acórdão n. 3401-007.551, de 23 de junho de 2020, o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários.

Com efeito, considera-se que há "essencialidade" do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio

Fl. 17 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo direito de creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo. D

Nesse sentido, voto pelo provimento do recurso em relação ao frete na compra de insumos.

(ii) Frete entre ponto de coleta e produção

Trata-se de hipótese de frete entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, questão já enfrentada pela r. Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do acórdão n. 9303-008.058, em que se afirmou que os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

Nesse mesmo sentido, entendo deva ser dado provimento ao recurso voluntário.

(iii) Frete entre a produção e os pontos de venda

Já para as despesas com fretes de produtos acabados, sejam eles sujeitos à alíquota zero ou não, não há nenhuma relação de essencialidade com o processo produtivo em si, sendo incabível o creditamento. O fato de se tratar de uma despesa necessária à atividade empresarial como um todo não enseja o creditamento. A relação de essencialidade ou relevância há de ser aferida em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda, e não em relação a toda atividade da empresa, conforme delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp nº 1.221.170/PR. A glosa do despacho decisório deve, então, ser mantida nesta parte.

Em sentido semelhante foi decidido por este Colegiado nos Acórdãos seguintes:

Acórdão nº 3402-002.662, de 24 de fevereiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda,

isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

O transporte de produto acabado isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não.

Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403001.556, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.”

Acórdão nº 3402-006.223, de 26 de fevereiro de 2019

Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula

(...)

PIS/COFINS.	TRANSFERÊNCIA	ENTRE	FILIAIS.
COMERCIALIZAÇÃO.	FRETE.		CREDITAMENTO.
IMPOSSIBILIDADE.			

O transporte de bens destinados a venda entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o

Fl. 19 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002).

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

(...)

Assim, deve a unidade se manifestar acerca da matéria.

Despesas de energia elétrica

Em relação às despesas com energia elétrica, a Recorrente não apresenta documentação hábil e idônea a comprovar seu direito creditório. Nesse sentido a r. decisão proferida pela r. DRJ:

A contribuinte inicialmente reclama da dificuldade de localizar todos os documentos que embasaram a apuração dos créditos referentes a operações ocorridas a quase cinco anos atrás e alega que os pagamentos foram devidamente escriturados no Livro Diário (Doc. 10) e que este livro somado a amostra das faturas trazida (Doc. 11), mostram-se suficientes para comprovar a despesa.

Inicialmente, que se diga que somente os registros contábeis não se mostram suficientes para comprovar nem o consumo e nem o efetivo pagamento das correspondentes despesas, nas datas lá consignadas. Destarte, a escrituração contábil do contribuinte somente faz prova favor deste se os lançamentos registrados forem respaldados em documentação hábil e idônea das respectivas operações lançadas.

De outro turno, trazer apenas uma amostragem das faturas de energia elétrica, cujo montante foi glosado, não é suficiente para comprovar a totalidade das despesas informadas em relação aos meses em questão.

Desta feita, das despesas de energia alegadas, somente restam comprovadas aquelas cujas faturas foram juntadas pela contribuinte, acostadas às folhas 633 e 634. Assim há que se restabelecer os valores das despesas referentes ao mês de agosto de 2005 nos valores de R\$ 55.966,93 e R\$ 178.396,36.

Nem mesmo na apresentação do Recurso Voluntário a Recorrente apresentou novos documentos, devendo a unidade se manifestar a respeito deste item.

Fl. 20 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

Armazenagem E Frete Nas Operações De Venda

Não há dúvidas acerca do creditamento relativo ao frete nas operações de venda. Tanto o é, que a manutenção da glosa se deu devido a impossibilidade de correlação entre a nota fiscal de venda e o seu respectivo frete de venda. Conforme indicado alhures, apenas o frete entre a produção e os pontos de venda não gera crédito de PIS e de COFINS.

No caso concreto, segundo a r. DRJ, própria interessada deixa claro que os fretes em questão se referem a transporte do produto acabado do estabelecimento produtor para os pontos de venda.

Assim, caberá a glosa unicamente das notas que seja totalmente inviável a identificação da operação subjacente ou que indiquem expressamente transporte entre a produção e os pontos de venda, devendo a unidade se manifestar a respeito de quais atendem a este requisito.

Encargos De Depreciação De Bens Do Ativo Imobilizado

A Autoridade Fiscal glosou parte dos créditos pleiteados pela Contribuinte, por entender que alguns itens do ativo imobilizado não são utilizados na produção de bens destinados à venda. A Recorrente entendeu indevida a glosa relativa a uma parcela dos bens que, além de utilizados no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo.

Assim, a Contribuinte postulou as razões de seu creditamento através da manifestação de inconformidade interposta em 25/06/2010. A Autoridade Julgadora acatou em parte a irrisignação da Recorrente, porém, manteve parcialmente as glosas promovidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Joaçaba-SC:

Fl. 21 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

CNPJ	GRUPO CONTABIL	DESCRIÇÃO	COD. CONTABIL	Nº DO PATRIMÔNIO	DESCRIÇÃO	DESTINAÇÃO DO BEM
83.011.247/0001-30	13210.27	Maquinas: Longa Vida	50 - 1	3095-2	Empilhadeira Hiater Torre 3 STG,Hid. Alavereversa Com 2 Faróis NT:15032 Naco M	Usado para transporte do achocolatado e creme de leite (já acabado) de armazenagem até a área de carregamento
83.011.247/0001-30	13210.33	Maq. Fabrica Leite Em Po	592 - 12	1427-16	Assistencia Técnica Secador NT.44386 - 44385 : Invenays Sistema Brasil	Serviço de assistência técnica na montagem, instalação e operação do secador de leite em pó
83.011.247/0010-21	13210.24	Veículos de Transportes	174 - 8	18-1	Tanque Estocagem Vertical 1000001 NT: 325 Packo Plurinox LTDA	Usado para armazenamento do leite cru para posterior industrialização
83.011.247/0001-30	13210.33	Maq. Fabrica Leite Em Po	642 - 4	327-1	Empilhadeira Yale Mod. GTO 50RL Gasol.NT:5691 Nacco Handling Ltda	Usado para movimentação de paleta de embalagem e demais ingredientes no almoxarifado industrial
83.011.247/0001-30	13210.38	Casa de Maquinas: Linha Caçador	3 - 1		Manutenção Compressores Prop: York RS - 0403031/D2 NT:1064 York Refrig. Ltda	Usado no conjunto do sistema para geração de frio para pasteurização do leite
83.011.247/0001-30	13210.33	Maq. Fabrica Leite Em Po	588 - 9		Passarela de Acesso Camara Secagens NT: 438 SL Montagens LTDA	Passarela para acesso fleico a câmara de secagem do leite em pó
83.011.247/0010-21	13210.19	Veículos de Transportes	8 - 1		Tanque Rod. Jardinox Cap: 10000 L NT: 2104 Dolz Vizinhos: Alexandre C.	Usado para armazenagem de leite pasteurizado para posterior utilização na fabricação dos produtos
83.011.247/0001-30	13210.33	Maq. Fabrica Leite Em Po	641 - 4	1226-3	Mao de Obra Plataforme NE 97 Edesthal	Serviço de montagem da tubulação no setor de creme de leite - tubulação esta que leva o creme de leite de pasteurização para os tanques de estocagem
83.011.247/0010-21	13210.24	Veículos de Transportes	173 - 8	122-1	Tanque Proc: C/Camias Alveolar Cap:3000 LP/Maturador NATA: 32138 Packo Plurinox	Tanque utilizado para estocagem do creme de leite antes do processo de envase
83.011.247/0001-30	13210.37	Caldeira - Linha Caçador	2 - 1	1972-1	Materiais e Mao de Obra Inet. Caldeira NT15680 Casa Falcas Ltda	Usada para o aquecimento da água que se destinará na limpeza dos tanques, silos, tubulações e plataforma da unidade de São José do Cedro
TOTAL						

Dos itens glosados, em linha com as premissas adotadas neste voto, apenas empilhadeira utilizada no transporte do achocolatado e creme de leite do armazém até a área de carregamento não autoriza o creditamento, por se tratar de bem relacionado a fase posterior ao processo produtivo, devendo a unidade se manifestar a respeito deste item.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas aos combustíveis e lubrificantes desde que demonstrados que estes são utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

No presente caso, a autoridade fiscal não questiona o emprego destes itens, apenas o local de lançamento na DACON, o que, em meu sentir, não inviabiliza o direito creditório, devendo ser autorizado o creditamento. Assim, resta configurada a necessidade e essencialidade dos referidos itens, qualificados, portanto, como insumos, devendo a unidade se manifestar acerca da matéria.

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a unidade de origem, à luz do fato superveniente do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170, que definiu, em regime de repetitivos, pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404,

Fl. 22 da Resolução n.º 3401-002.232 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002204/2009-53

ambas de 2002, bem como da NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, e do Parecer Normativo COSIT nº 5, que implica ter-se operado parcialmente o instituto jurídico da preclusão lógica, defina a matéria que restou controversa no caso em apreço, manifestando-se, ainda, a respeito das notas referentes a armazenagem e frete nas operações de venda, a fim de que este colegiado tenha condições de proferir decisão líquida, devendo, ao final, emitir opinião conclusiva, com as considerações que entender necessárias, mediante relatório circunstanciado, oportunizando, em seguida, à contribuinte ora recorrente, o prazo de 30 dias para que apresente manifestação, seguida da devolução dos presentes autos a este Conselho para reinclusão em pauta e prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco