



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.906138/2011-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.784 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2023
Recorrente CBL - COMPANHIA BRASILEIRA DE LÁCTEOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. ACOLHIMENTO DAS RAZÕES DE DECIDIR DO DESPACHO DECISÓRIO. DESNECESSIDADE DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS.

A decisão não precisa enfrentar todas as questões trazidas na peça recursal, se os fundamentos constantes no voto são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente, assim como não há irregularidade ou supressão de instância no acolhimento das razões de decidir do despacho decisório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. BENS E SERVIÇOS APÓS A DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. DIREITO A CRÉDITO.

Consideram-se insumos, enquadráveis no critério de essencialidade e relevância, os materiais das embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. ENERGIA ELÉTRICA. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MULTA POR ATRASO NO PAGAMENTO.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica quando esta for efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

PIS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. DESPESAS COM ALUGUÉIS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA DA DESPESA E SUA RELAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA.

A utilização de créditos relativos a despesas com alugueis na apuração das contribuições não cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram e sua adequação às disposições legais, inclusive no que diz respeito a sua relação com o processo produtivo da empresa.

PIS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. DESPESAS COM ALUGUEIS. PAGAMENTOS EFETUADOS EM BENEFÍCIO DE PESSOA FÍSICA.

Dispêndios com alugueis em favor de pessoa física não são passíveis de gerar crédito das contribuições no regime da não cumulatividade.

PIS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTE E DCTF OU APRESENTAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO E DA NÃO UTILIZAÇÃO PRÉVIA DO CRÉDITO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da existência do crédito e de sua não utilização prévia.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição a pessoa jurídica que terceiriza a sua produção (industrialização por encomenda), visto que não é essa pessoa jurídica quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO STJ. SEDE DE REPETITIVOS.

Conforme decisão em julgamento de REsp, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, inclusive no caso de crédito presumido.

A **Súmula CARE nº 125** deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento das contribuições não cumulativas não incide correção monetária ou juros enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **rejeitar as preliminares** arguidas e, no mérito em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

(I) por **unanimidade** de votos, para **reconhecer o direito à aplicação de juros** Selic sobre os valores eventualmente ressarcidos em função de reversão de glosas, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento e

(II) por **maioria** de votos, para **reconhecer o direito de desconto de créditos**, observados os requisitos da lei, em relação aos dispêndios com **(i) aquisição de embalagens** (caixas, fitas adesivas, filmes e barbantes), **(ii) frete na aquisição desses produtos** utilizados como embalagens e **(iii) depreciação do medidor de vazão**. Vencidos os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio (Relatora) e Ricardo Sierra Fernandes, que negavam provimento ao pedido de reconhecimento destes créditos.

Designada para redigir o voto vencedor a conselheira: Tatiana Josefovicz Belisário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Pedrosa Giglio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Tatiana Josefovicz Belisário, Márcio Robson Costa, Mateus Soares de Oliveira e Ana Paula Pedrosa Giglio.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 03-082.227, exarado pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Brasília/DF, em sessão de 25/10/2018, que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Pedido de Ressarcimento de **PIS não cumulativo – mercado interno, do 2º trimestre/2009** (PER nº 02954.41927.160311.1.5.10-9598).

A Manifestação de Inconformidade (fls 29/79), instruída com os documentos de fls. 80/283, foi proposta contra o Despacho Decisório nº 0452/2012 (fl. 06/26), que **reconheceu parcialmente o valor de direito creditório pleiteado**. Do **total requerido de R\$ 242.668,41**, relativo ao PIS do 2º Trimestre de 2009, reconheceu-se a parcela de **R\$ 191.389,32**. Restou, portanto, em lide o **saldo remanescente não reconhecido de R\$ 51.279,09**.

De acordo com o relatório fiscal (Despacho Decisório), a autoridade fiscal constatou a **inclusão de produtos/serviços que considerou não serem passíveis de**

enquadramento no conceito de insumo, os quais consequentemente foram **glosados**, quais sejam:

- **materiais de embalagem para permitir ou facilitar o transporte** (barbantes, caixas, rolos fita, etiquetas, filmes e fitas adesivas);
- **despesas de energia elétrica** (taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento de faturas de energia e conta denominada “outros serviços diversos”);
- **despesas de aluguéis** (imóveis utilizados na atividade administrativa e despesas de locação não comprovadas);
- **despesas com frete** (transporte de mercadorias não enquadradas como insumo ou não aptas ao crédito presumido),
- **créditos decorrentes de bens do ativo imobilizado** (créditos oriundos de períodos anteriores não retificados nem comprovados, bens não empregados no processo produtivo e enquadramento incorreto do prazo de recuperação);
- **créditos presumidos de atividades agroindustriais** (relativos ao período em que a empresa não estava realizando a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal; a produção estava sendo efetuada por encomenda a empresas terceirizadas).

Autoridade administrativa procedeu, ainda, à verificação e retificação do **percentual de rateio** a ser aplicado sobre os créditos na proporção entre receitas oriundas do mercado interno **tributável e não tributável**. Do procedimento levado a efeito pela empresa, ocorreu a discordância em relação à classificação efetuada em razão das receitas oriundas de parcela do **Soro de Leite** (relativa a produto não destinado a consumo humano) e da integralidade do **Queijo Colonial**, reclassificando-as e, consequentemente, alterando o percentual de rateio das receitas tributáveis e não tributáveis.

A interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls 29/79) na qual se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- discordância em relação à **reclassificação das receitas derivadas do soro de leite** identificado pela fiscalização como não sendo destinado a consumo humano, para **classificá-las como tributáveis** ou não, e, consequentemente alterando o **rateio proporcional** dos créditos de PIS/Cofins. Defende que **todo o soro produzido pela empresa seria destinado ao consumo humano**. Não discorda da reclassificação relativa ao queijo colonial;
- **existiria previsão legal para a integralidade do ressarcimento pleiteado** pela empresa em razão do conceito ampliado de “insumo” de acordo com a definição do STJ;
- argumenta que a integralidade do **crédito pleiteado seria passível de ressarcimento/restituição**. Entende que teria apurado o crédito que solicitou via PER, de acordo com a legislação vigente. Reforça que **todos os insumos glosados fariam parte do processo produtivo da empresa**. Menciona individualmente as glosas dos bens entendidos pela autoridade fiscal como não incluídos no conceito de insumo ou não aptos para geração de créditos: **embalagens secundárias (caixas, fitas, etiquetas e barbantes), energia elétrica, alugueis, fretes, bens do ativo imobilizado e créditos presumidos de atividades agroindustriais**;
- requer a aplicação de **correção monetária** para as glosas que entende indevidas, com utilização da taxa Selic, a ser calculada desde a data do protocolo do pedido de

ressarcimento (alternativamente requer a atualização monetária a partir do 360º dia a partir do protocolo do pedido de compensação).

Ressalta o seu direito ao crédito de PIS/Cofins apurado pelo regime não cumulativo, transcrevendo a legislação pertinente, listando as operações que não foram aceitas, demonstrando as razões de seu entendimento quanto à legitimidade dos créditos por ela apurados. Requereu a procedência do recurso e a consequente homologação integral do crédito pleiteado.

Em 25/10/2018, a 4ª turma da DRJ Brasília proferiu o acórdão nº 03-082.227 onde, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pelo interessado e mantendo as glosas aos créditos pleiteados, conforme definido no Despacho Decisório.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do Recurso Voluntário de fls 312/339, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade, acrescentando apenas um novo pedido:

- **preliminar de nulidade do Acórdão de primeira instância** por entender que o mesmo **deixou de enfrentar os argumentos por ela apresentados** em sua Manifestação de Inconformidade, utilizando-se unicamente dos termos do Despacho Decisório o que lhe teria cerceado a defesa além de suprimir uma instância de julgamento.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, Relatora.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A Recorrente apresentou Pedido de Ressarcimento de **créditos de PIS**, vinculado às **receitas de mercado interno não tributável**, referente ao **2º trimestre de 2009**, no valor de R\$242.668,41. O crédito pleiteado foi **homologado parcialmente** tendo sido **indeferido o valor de R\$51.279,20** em razão de irregularidades fiscais, quanto aos seguintes aspectos:

(i) **rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade** em relação ao produto “soro de leite” na parte considerada como não destinada ao consumo humano, bem como em relação à escrituração de créditos dos seguintes itens:

(ii) aquisição de **bens utilizados como insumo** (caixas, barbantes, etiquetas e fitas classificados pela empresa como embalagens);

(iii) aquisição de **serviços utilizados como insumo** (frete de compra de insumos e de produtos glosados);

(iv) despesas de **energia elétrica** relativas à taxa de iluminação pública, multas por atraso e outros custos não especificados;

(v) despesas de **aluguéis** que não possuíam contrato de locação ou pagos a pessoa física;

(vi) **bens do ativo imobilizado** (a) não relacionados diretamente com o processo produtivo da empresa ou (b) relativos a períodos anteriores sem retificação das declarações ou comprovação de sua não utilização ou ainda (c) cujo enquadramento foi considerado incorreto em relação ao prazo de recuperação utilizado pela empresa;

(vii) créditos **presumidos** de atividades **agroindustriais**, nos casos em que a empresa terceirizou sua produção.

Da Preliminar de Nulidade do Acórdão de Primeira Instância

Requer a **nulidade do acórdão da DRJ Brasília** por entender que não ocorreu a devida **análise dos argumentos apresentado** em sua Manifestação de Inconformidade, caracterizando **cerceamento de defesa e supressão de instância**. Alega que o acórdão apenas teria reproduzido o Despacho Decisório sem confrontá-lo com as alegações apresentadas. Defende que as decisões administrativas devem obrigatoriamente abranger toda a argumentação e estar embasadas em fundamentos legais claros e abrangentes, de acordo com o previsto na Lei nº 9.784, de 1999.

O exame do Acórdão de fls 286 a 306 revela que, o mesmo decidiu quanto a Manifestação de Inconformidade apresentada no processo nº 10925.906138/2011-15. **A decisão tratou das questões efetivamente ligadas ao processo, não trazendo matéria estranha ou deixando de analisar conteúdos ligados ao enfrentamento da lide ou aos principais argumentos trazidos pelo sujeito passivo em sua peça de defesa.** Ressalte-se que a decisão não necessita enfrentar todas as questões trazidas na peça recursal, se os fundamentos constantes no voto são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente.

No caso concreto, o Acórdão deixa claro que **ainda que seguindo o fio condutor do Despacho Decisório, foram analisados os itens de maior relevância**, levando em consideração as explicações do contribuinte, assim como os documentos por ele apresentados, em cotejo com os elementos colhidos na fase de fiscalização que antecedeu o despacho decisório o qual indeferiu parcialmente os pleitos de utilização de créditos do PIS para o período.

O fato de tomar como base o Despacho Decisório, **cujos argumentos adotou como razões de decidir, por si só, não traz consigo nulidade por cerceamento de defesa ou supressão de instância**. Apenas demonstra que a autoridade decisória estava de acordo com os termos da análise manual do caso efetuada pela Delegacia da Receita Federal em Joaçaba. Da mesma forma, o não acolhimento das teses apresentadas pela manifestante não acarretaria a nulidade pleiteada.

Dê-se especial ênfase ao requerimento para que se considerasse **o conceito mais amplo de insumos** (analisado detalhadamente nas fls 302/305 do Acórdão), bem como aquele que pleiteou a **correção pela SELIC dos créditos** que eventualmente venham ser reconhecidos (fls 305/306). Argumentos estes de principal relevância na Manifestação de Inconformidade apresentada.

Em assim sendo, **indefer-se o pedido de nulidade do Acórdão de primeira instância, por não se vislumbrar prejuízo à parte ou cerceamento do exercício de sua defesa.**

Do Rateio Proporcional dos Créditos

Inicialmente, ocorreu discordância entre as partes a respeito da reclassificação das receitas (entre tributáveis e não tributáveis) que levaram a um novo **rateio relativo aos créditos** no que diz respeito ao **soro de leite. Não houve oposição da parte no que diz respeito ao queijo colonial.**

Explica-se. A empresa possuía tanto receitas tributáveis quanto não tributáveis e foi necessário realizar a segregação proporcional a estes créditos, dividindo-os em duas categorias de receitas de acordo com a sua proporção em relação aos custos, despesas e encargos que são comuns a mais de um produto. A contribuinte optou pelo **rateio proporcional** para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Para definição dos percentuais de rateio, a empresa segregou as receitas oriundas do mercado interno tributável, daquelas oriundas do mercado interno que seriam não tributáveis, especificando os produtos que compuseram cada um dos subtotais.

Em procedimento de auditoria (inclusive *in loco*), a autoridade fiscalizadora concluiu por concordar majoritariamente com as decisões da empresa neste quesito, entretanto, foi detectada a existência de dois casos em que a autoridade entendeu como incorretamente classificados:

- **Soro de leite:** ao contrário do que imputou a recorrente em sua contabilidade, **o soro de leite quando não se destine a consumo humano não pode ser classificado como alíquota zero**, nos termos do inciso XIII, do art. 1º, da Lei 10.925, de 2004. Por sua vez, o soro de leite destinado ao consumo humano foi mantido no rol de produtos sujeitos à alíquota zero de PIS/Cofins.

- **Queijo colonial:** este tipo de queijo **não foi contemplado com a redução de alíquota a zero**, nos termos do inciso XII, do art. 1º da Lei 10.925/2004. A redução a zero da alíquota de um tributo é uma modalidade de exoneração tributária e, portanto, importa renúncia de receita. Sua interpretação, tratando-se de norma de exceção, não possibilita ampliações ou analogias.

A recorrente argumentou que a classificação do soro de leite seguiu a legislação que estabelece a redução de alíquota para zero para este caso (inciso XII, artigo 1º, da Lei 10.925, de 2004), tendo em vista que todo o soro por ela produzido se destinaria a consumo humano. Não teceu objeções no que diz respeito à reclassificação do queijo colonial. Requereu o **reconhecimento da incidência da alíquota zero sobre a integralidade das operações relativas ao soro de leite, concordando com a reclassificação relativa ao queijo colonial.**

O Acórdão recorrido **manteve as alterações dos percentuais de rateio efetuadas pela autoridade fiscal**, a qual contestou a classificação de parte do soro de leite como sujeito à alíquota zero (aquela parte que verificou não ser destinado ao consumo humano), bem como a classificação do queijo colonial.

Em seu recurso, a empresa sustenta que **possuiria dois registros internos para o produto “soro de leite”**. Um com a descrição simples (soro de leite) e o outro com a descrição completa (soro de leite para consumo humano), entretanto **ambos seriam referentes à mesma mercadoria**, a qual seria vendida para outras empresas como matéria prima para fabricação de produtos alimentícios destinados ao consumo humano. **A duplicação dos cadastros, por si só, não seria suficiente para demonstrar que o registro denominado unicamente como “soro de leite” seria referente a produto não destinado ao consumo humano**. Tal fato não justificaria a reclassificação de parte do soro para considerá-la como tributável. Argumenta, ainda, que a **nomenclatura utilizada nas notas fiscais não seria suficiente para presumir que o produto não tenha sido destinado para consumo humano**. Traz os documentos de fls 98 a 110 no intuito de demonstrar suas argumentações.

O soro de leite é um subproduto da produção de queijos e é rico em proteínas de alto valor biológico. É gerado na produção de queijo e usualmente vira matéria prima para produtos lácteos, como bebidas e suplementos (whey protein). Cabe mencionar que **existem diferentes tipos de soro de leite e nem todos são adequados para o consumo humano**. Para que seja destinado ao consumo humano o soro deve passar por processo de fabricação e controle de qualidade específico para garantir sua segurança e qualidade. O soro de leite comercializado para consumo humano é obtido durante a produção de queijos e outros produtos lácteos por meio de métodos controlados e higiênicos. Ele é processado para remover impurezas, como resíduos de gorduras, bactérias e outros contaminantes, passando posteriormente por pasteurização para eliminar possíveis microrganismos patogênicos. Além disso, o soro de leite destinado ao consumo humano é frequentemente submetido a exames laboratoriais para verificar sua composição nutricional e garantir que esteja de acordo com os padrões de qualidade e segurança. O soro de leite, entretanto, pode ser processado de maneiras diferentes para **outros usos e nem todos os tipos de soro de leite são destinados a consumo humano**. Existem variedades que são usadas como ingredientes em produtos não alimentícios, como suplementos para animais e produtos industriais.

Quando o soro de leite é destinado a consumo humano, ele faz jus ao benefício da alíquota zero (inciso XIII do art. 1º da Lei 10.925/2004) o que não ocorre nos casos em que o soro é destinado a outros usos.

Em análise às argumentações e documentos trazidos aos autos, constata-se que apesar das afirmativas trazidas tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário, **não ocorreu por parte do sujeito passivo a produção de nenhum tipo de demonstração de que as conclusões da autoridade careciam de fundamento. Com os elementos trazidos aos autos não seria possível verificar a efetividade da argumentação aduzida no sentido de que apesar de existirem duas contas diferentes para este produto, tratava-se do mesmo elemento**.

Caberia, neste caso, à empresa demonstrar que apesar de possuírem contas diversas e não terem sido especificados expressamente como para consumo humano nas notas fiscais de venda, a parte glosada pela fiscalização era também destinada ao consumo humano, fazendo jus ao benefício da alíquota zero para o PIS/Cofins. Tal comprovação não seria deveras complexa, tendo em vista todo o processo que sofre o soro para garantir a segurança alimentar. Também poderia ter sido demonstrado que os compradores deste soro somente se dedicam a fabricar unicamente alimentos para consumo humano. Entretanto, tal comprovação não foi trazida aos autos.

Os documentos de fls 98 a 109 **não se prestam a demonstrar que as empresas ali listadas** (através de seus cartões de CNPJ) **foram efetivamente as adquirentes dos produtos** registrados unicamente como “soro de leite”; e **nem mesmo que aquelas empresas fabriquem unicamente produtos para consumo humano** (a BR Foods e a Sooro Concentrado Indústria de Produtos Lácteos inclusive possuem linhas de produtos para nutrição animal).

Em razão de o caso tratar de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita somente sob determinadas condições, tem-se em síntese que esta pressupõe:

- (i) a existência de créditos e débitos do próprio contribuinte;
- (ii) que a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos e
- (iii) que o **ônus da prova do cumprimento destes requisitos incumbe ao contribuinte**.

A situação que se verifica nos autos revela que **o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar documentalmente o direito alegado**. Os documentos acostados são insuficientes à comprovação da existência do crédito, o que seria imprescindível para confirmar a procedência da alegação.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem alega tem o dever de provar. A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I- recair sobre direito indisponível da parte;

II- tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§4º A convenção de que trata o §3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.”

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que **o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita**. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal. A obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário e para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Este também tem sido o entendimento deste Conselho, conforme é possível verificar nas ementas de Acórdãos abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

(Acórdão 3003-001.603, de 10/02/2021. Processo nº 10830.903527/2013-00. Relatora: Ariene d'Arc Diniz e Amaral)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Em processos decorrentes da não homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito. No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

(Acórdão 3302-012.164, de 28/10/2021. Processo nº 15374.963912/2009-60. Relatora: Denise Madalena Green. Voto Vencedor: Jorge Lima Abud)

Ainda sobre ônus da prova em compensação de créditos transcreve-se entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual se adotou neste voto:

“... o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso se repita, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.”

(Destacou-se)

Em assim sendo, **fica mantido o rateio efetuado pela fiscalização**, não havendo reparo a ser feito nesta questão em relação à decisão de primeira instância.

Novo Conceito de Insumo

Conforme mencionado, verifica-se que o **cerne da presente lide** envolve a matéria do **aproveitamento de créditos de PIS** e Cofins apurados no regime não cumulativo e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe inicialmente tecer algumas considerações sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins.

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa nº 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas nºs 358/2003- art. 66 e nº 404/2004- art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins.

Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (do IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial nº 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a **aplicação**

de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. **CONCEITO DE INSUMOS**. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS **CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA**. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que **se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.**

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.**”

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos **recursos repetitivos** (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os **Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“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 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.**

(Destacou-se)

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 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.** Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota da 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.

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.”

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.**

Dos Bens Utilizados como Insumos

Produtos Classificados como Embalagens (caixas, fitas adesivas, filmes e barbantes)

A autoridade fiscal glosou uma série de créditos relativos a **bens que entendeu terem sido declarados indevidamente como embalagens**. O motivo da glosa foi o entendimento de que o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda **não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo**. Entendeu que o insumo “embalagem” deveria ser considerado como tal somente quando integrasse o processo produtivo. As embalagens quando não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas após a conclusão do processo produtivo, e que **se destinam tão somente ao transporte de produtos acabados**, não poderiam gerar direito a crédito. Asseverou que estes são **bens que não sofrem alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, destinando-se tão-somente a manter as mercadorias em condições eficientes de operação.

O Acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos apurados pela recorrente em relação à aquisição dos bens (embalagens), por entender que **estes não se caracterizam no conceito legal de “insumo”, assim como não se enquadrariam em outras hipóteses geradoras de crédito**. Tais despesas não seriam, portanto, passíveis de crédito de PIS e Cofins por não estarem relacionadas diretamente à produção dos bens vendidos pela empresa.

A recorrente argumenta que estes itens **não seriam apenas utilizados para o transporte das mercadorias, mas sim, fariam parte de uma última fase do processo produtivo, sendo essenciais para a comercialização de seus produtos**. Seriam “*embalagens personalizadas, contendo informações e descrições das mercadorias e vendidas em conjunto com os mesmos*”. Além disso, as caixas de papelão, fitas adesivas, filmes e barbantes também seriam **essenciais para a operacionalização da empresa e não apenas para a comercialização dos produtos, mas também para o armazenamento adequado dos produtos**. Estes itens garantiriam o correto acondicionamento, transporte e proteção das mercadorias até que estas sejam entregues ao consumidor final. **A falta dos mesmos comprometeria a finalidade da produção e poderia prejudicar a qualidade e segurança dos produtos**.

Os produtos glosados pela Fiscalização foram os abaixo relacionados (tabela retirada do Despacho Decisório, fl.13):

BARBANTE DE ALGODAO Nº 4 (4/4)
CAIXA PAPELÃO BEBIDA LACTEA 12 / 940 G
CAIXA PAPELÃO CREME DE LEITE - 12 UNIDADES
CAIXA PAPELÃO MANTEIGA 5KG - PARDA
CAIXA PAPELÃO MUSSARELA 24KG
CAIXA PAPELÃO PALETTS 0,98 x 1,18 x 0,70 C/ TAMPA
CAIXA PAPELÃO PARDA QUEIJO COLONIAL 6 PÇS
CAIXA PAPELÃO PRATO 18KG
CAIXA PAPELÃO PRATO 19KG S/IMP
CAIXA PAPELÃO PROVOLONE 16KG COM DIVISOES
CAIXA PAPELÃO QUEIJO 3KG
CAIXA PAPELÃO RALADO 2KG
CAIXA PAPELÃO RALADO POTE 12/150GR
CAIXA PAPELÃO REQUEIJÃO 1.8
CAIXA PAPELÃO REQUEIJÃO 200G 12
ROLO FITA AD 50 X 50
ET. AD SUPER COLORIDA 4X4,2
ETIQUETA TERMICA 60X60MM BRANCA
FILME BEBIDA LACTEA - 1 LT - COCO
FILME BEBIDA LACTEA - 1 LT - MORANGO
FILME BEBIDA LACTEA - 1 LT - SALADA DE FRUTAS
FILME LEITE PADRONIZADO 300 X 0,065-PASSO 2 3 5 - LA
FILME STRECH 500X0,17 MANUAL
FITA ADESIVA TRANSPARENTE 48X100 LISA
FITA ADESIVA TRANSPARENTE PP 45 X 1200 LISA

As aquisições em análise se referem, portanto, a “caixas, fitas adesivas, filmes e barbantes”, destinadas a facilitar a operacionalização, armazenagem e transporte dos produtos. A parte alega que, tais materiais auxiliam na prevenção de contaminação ou de alteração das características dos bens transportados.

Mencione-se que **não se trata de embalagens que se incorporam ao produto durante o processo de fabricação**, de modo a valorizá-lo através de sua apresentação (também conhecidas como embalagens primárias ou de apresentação). Ao contrário, **têm sua utilização somente após a finalização do processo produtivo do bem, especificamente para a operacionalização e o transporte das mercadorias**. Este foi o motivo que gerou a glosa de seus respectivos créditos por parte da fiscalização, a qual entendeu que estes materiais não poderiam ser considerados insumos de produção.

A fim de facilitar a compreensão das diferenças entre os tipos de embalagem em discussão, foram trazidas as imagens abaixo, as quais são **meramente ilustrativas** uma vez que **o presente processo não dispõe das imagens reais dos produtos fabricados pela empresa**.



As figuras acima trazem exemplos de embalagens para produtos lácteos que usualmente são tratadas como insumos para fins de crédito de Pis e/ou Cofins. As embalagens

análogas a estas, também conhecidas como embalagens de apresentação, não foram glosadas pela fiscalização. Isto porque as embalagens de apresentação já encontram consenso na jurisprudência para permitir seu creditamento no cálculo de PIS/Cofins não cumulativos.

Em continuação ao comparativo, foram trazidas outras imagens que se encontram abaixo e que **trazem exemplos dos produtos glosados pela fiscalização**. Neste segundo caso, **as imagens seguiram as descrições contidas na tabela** elaborada pela fiscalização reproduzida acima (tabela retirada do Despacho Decisório, fl.13).

Fica mais clara a diferenciação arguida pela autoridade que efetuou a glosa dos créditos. **São insumos destinados a embalagens secundárias, ou seja, não aquelas em que os produtos estão contidos, mas sim as destinadas a posterior transporte, movimentação e comercialização.**



Caixas Pallets de Papelão com tampa



Rolos fita 50x50



Fita adesiva transparente 40X100 lisa



Fita Adesiva 45x1200



Etiqueta Térmica 60x60



Filme Strech 500x0,17 manual



Barbante de algodão nº 4

A questão deste tópico é definir se **as embalagens chamadas secundárias devem ou não ser consideradas como insumos para fins de geração de crédito** de PIS/Cofins, de acordo com o **novo conceito** delimitado pela decisão do STJ acima mencionada. Ou seja, se segue o critério de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica específica desempenhada pelo contribuinte.

Lembrando do alerta da PGFN de que *“não basta que as despesas sejam importantes, inclusive para o êxito da empresa no mercado. As despesas devem ser necessariamente essenciais para o desenvolvimento da atividade principal do contribuinte”*.

Em relação a este **tema específico das embalagens para transporte**, o Conselho Superior de Recursos Fiscais debruçou-se quando da análise do recurso de divergência do processo nº 10380.907954/2012-13. O Acórdão paradigma, de relatoria de Rodrigo da Costa Pôssas, fez a análise já com base na decisão vinculante do STJ, entendendo pela **impossibilidade do direito ao crédito relativo a tais embalagens “não pelo papel que desempenham (sem dúvida são essenciais às atividades empresariais), mas por serem empregados em momento pós-produtivo...”**, ou seja, não fariam parte do processo industrial.

Transcreve-se abaixo trecho da mencionada decisão em razão de sua grande **similaridade com o presente processo**:

“A jurisprudência desta Turma é” no sentido de admitir como insumos com direito a crédito o material das embalagens para transporte quando necessários à preservação da integridade e qualidade dos produtos, em casos como o de produtos alimentícios e móveis.

(...)

No caso concreto, pesquisando na Internet, vi que se trata de uma indústria que vende “amêndoas” de castanhas de caju inteiras, em pedaços e granuladas, farinha de castanha e pasta de castanha. Quanto à embalagem destes produtos, na Informação Fiscal (fls. 35 a 40) se se diz o seguinte:

“Na análise do “Descritivo do Processo Industrial” e seus anexos, observou-se que, após os procedimentos de pesagem, higienização e classificação, as castanhas de caju são embaladas em **dois tipos de embalagens primárias**: sacos aluminizados de 22,68 kg ou de 11,34 kg ou latas de 11,34 kg, e, logo após, são **acondicionadas em caixas de papelão para destinação final ao comprador** (importador). Na descrição das etapas do processo industrial consta que o produto beneficiado é acondicionado em **dois tipos de embalagens, sendo uma primária (saco ou lata) e a outra secundária (caixa de papelão)** que acomoda as castanhas já embaladas.

(...)

De acordo com a descrição do processo produtivo (etapa PRO040 – Embalagem) apresentado pela interessada, na produção de amêndoa da castanha de caju o acondicionamento se dá da seguinte forma:

“As amêndoas podem ser embaladas em 2 tipos de embalagem primária. 1) O saco metalizado é colocado dentro da caixa de papelão (embalagem secundária) com a boca aberta para cima e em seguida é acondicionado à balança para receber a produção oriunda do PRO039. 2) O balde é acondicionado à balança para receber a produção do PRO039 e em seguida a produção é colocada no funil cuja lata de 18 kg fica acoplada a este. Após enchimento da caixa ou lata o produto é destinado à etapa de vácuo. Em ambas as caixas de papelão (para saco e lata) estão descritas informações tais como: tipo de amêndoas, validade, fabricante, importador, peso líquido e bruto.

São utilizadas dois tipos de caixa de papelão como embalagem secundária. A caixa de 50 e 25 lbs para saco aluminizado e a caixa de papelão para 2 latas de 18 litros.”

Como se verifica na descrição apresentada pela empresa interessada, **a caixa de papelão é utilizada para acondicionar mais de uma embalagem primária (saco ou lata), e, pelas informações que são descritas nas referidas caixas, compreende-se que tais embalagens prestam-se ao transporte do produto (castanhas em sacos ou em latas) ao importador.”**

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 (Itens 55 e 56) diz que **não são passíveis de creditamento os gastos ocorridos após o encerramento do processo produtivo, “salvo exceções justificadas”**, dentre as quais não estão as embalagens para transporte.

O transporte é uma **fase posterior ao processo produtivo**, isto não se discute, e não foi diferente a visão STJ no julgamento de um Agravo em uma ação na qual uma indústria de móveis também pede o reconhecimento do direito creditório na aquisição de embalagens para transporte (AgRg no REsp nº 1.125.253/SC, DJe 27/04/2010):

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - **EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE**, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. **As embalagens de acondicionamento, quando utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte**, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Esta decisão não é “diretamente” aplicável, não pelo fato não ser vinculante, mas por **exigir que a operação de venda inclua o transporte do produto e o vendedor arque com os custos**, o que levaria a análise para o Inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, que não é o caso.

Mas, mesmo assim, a trouxe à colação, pois é no Inciso II que se fundamenta e traz um **condicionante que representa um importante diferencial** na análise desta questão. Vejamos o que prescreve o dispositivo:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”

Considera o STJ o transporte uma fase da operação de venda, havendo que ser considerados os insumos nela utilizados para proteção das mercadorias, pois, conforme diz o Ministro Relator em seu Voto, “*Para se efetivar a entrega, necessário se faz o transporte e, para transportar preservando as características, necessário embalar as mercadorias*”.

É a mesma condição que colocamos em nossas decisões: **quando necessárias à preservação da integridade e qualidade dos produtos, enquadrando estas embalagens nas “exceções justificadas” de itens aplicados após o encerramento do processo produtivo**, mas essenciais para a venda, a que eles são destinados.

Ocorre, no entanto, que, no caso concreto, estamos à vista de um **produto que já se encontra devidamente protegido com sua chamada embalagem “primária”** (o próprio contribuinte chama de embalagem “secundária” ou “externa” a de transporte).

Trata-se de castanhas de caju, embaladas em sacos metalizados ou em latas metálicas, de 18 litros. Isto não é o bastante para a preservação da sua integridade e qualidade?? Se não, quais seriam estes agentes “externos ou indesejáveis” capazes de alterar as suas características, embaladas desta forma??

Pela leitura dos dispositivos da Instrução Normativa MAPA Nº 36/2006, só se vê a descrição dos produtos e a realização de uma inspeção macroscópica, em embalagens e suportes de madeira (não no produto), buscando sinais ou sintomas de pragas. E, ainda que a inspeção fosse interna, microscópica, que “pragas” poderiam atingir as castanhas, dentro de sacos ou latas metálicas??

Assim, **a condicionante estabelecida pelo STJ e em nossas decisões, aqui não se verifica.**

E não é pelo simples fato de ser uma indústria de produtos alimentícios que a decisão já é no sentido de admitir o crédito, pressupondo que a embalagem sempre atenderia a este requisito, conforme se demonstra com o Acórdão nº 9303-011.613, de 21/07/2021, de relatoria do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, **desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto**, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

E este grifo não é meu; o Dr. Jorge Freire faz questão de colocá-lo, até na Ementa, “gizando” esta premissa também no Voto Condutor:

“Cediço que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. **Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.**”

As embalagens em discussão são “secundárias”, somente visando à maior facilidade no transporte (no caso das latas, acondiciona duas delas, de 18 litros), **não sendo indispensáveis para a preservação da integridade e qualidade dos produtos**, não havendo assim, o direito ao crédito nas suas aquisições.”

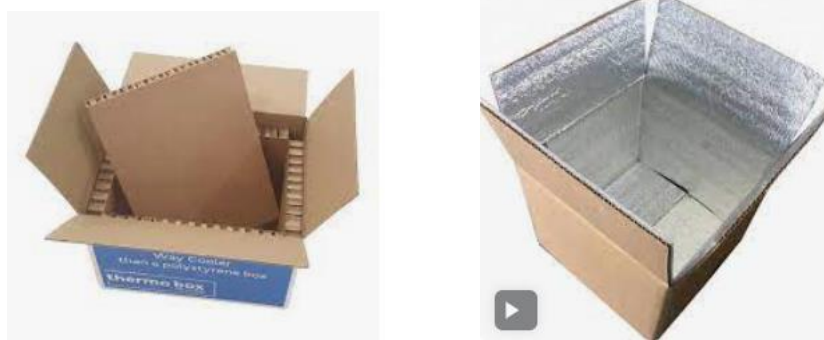
(Destacou-se)

O caso em tela segue a mesma linha da decisão do CSRF acima transcrita: **Trata-se de embalagens secundárias e seus acessórios, incluídas após o processo produtivo e que se destinam a facilitar o transporte, manuseio e comercialização dos produtos da empresa, não sendo indispensáveis para a preservação da integridade e qualidade dos produtos.**

É certo que **estão compreendidos no conceito de insumos os custos essenciais à conclusão do processo produtivo e à manutenção e garantia da integridade da mercadoria,**

notadamente dos produtos alimentícios, desde que efetivamente demonstrados que estas embalagens (ou outros custos que se façam necessários) **efetivamente se destinam a este fim** e não somente a facilitar o transporte e a comercialização. Ressalte-se, entretanto, que há diferentes casos a serem analisados de acordo com a situação, a área e forma de atuação de cada empresa. **Há casos em que as caixas secundárias utilizadas em empresas produtoras de alimentos são efetivamente destinadas a manter as características dos produtos, sua qualidade e segurança.** Isto ocorre, em especial, em casos em que o transporte das mercadorias se faz em veículos não refrigerados. Mas não há nem nos autos, nem nas peças de defesa da empresa menção a este tipo de situação.

Abaixo se retrata exemplo deste segundo tipo de embalagem também utilizada para transporte. Faz-se isto apenas com o intuito de exemplificação das diferenças entre os dois tipos de embalagens: aquelas que se destinam unicamente à operacionalização e transporte e as que são necessárias para a manutenção das características dos produtos, inclusive à sua qualidade e segurança.



Modelos de embalagens para transporte de produtos lácteos destinadas a garantir a manutenção das características do produto

Com este comparativo, verifica-se que os itens de embalagem glosados pela fiscalização fazem parte do **primeiro grupo de embalagens secundárias: aquelas que se destinam unicamente a facilitar a operacionalização e o transporte das mercadorias produzidas.**

Com base nesta constatação, **mantem-se a glosa efetuada pela fiscalização dos créditos referentes aos itens destinados a embalagens secundárias, ou para transporte.**

Das Despesas com Energia Elétrica

Foram glosados **alguns valores relativos à energia elétrica** para efeitos de creditamento de PIS Cofins. A glosa referiu-se a valores da fatura que não eram intitulados como “consumo”. Destaca a autoridade que somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica **consumida** nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas classificadas como: **“taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos”**, os quais foram integralmente glosados.

A recorrente argumenta que estes valores estariam vinculados ao consumo de energia no processo produtivo da empresa e deveriam ser incluídos nos custos de energia elétrica

consumida. Isto porque não haveria restrição legal impedindo o **creditamento de Pis e Cofins sobre a totalidade das despesas de energia consumida nos estabelecimentos da empresa, sem qualquer restrição** adicional. A exclusão destes valores da base de cálculo dos créditos seria uma interpretação restritiva e equivocada, além de violar o princípio da não cumulatividade.

Em relação à energia elétrica destaca-se que o crédito referente a ela própria fora devidamente reconhecido, apenas os “acessórios cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica”, conforme caracterizou (indevidamente) a recorrente, foram glosados. Tais “acessórios” são a taxa de iluminação pública e multas por atraso no pagamento das despesas de energia elétrica.

Não assiste razão à Recorrente em sua irresignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito de insumo, mais liberal que a adotada ao tempo da decisão recorrida, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública, muito menos multa por atraso no pagamento da fatura, ou qualquer outro “acessório de mesma espécie”. Além disso, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso III, a despesa de energia elétrica como geradora de crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado.

Assim, os “acessórios” da energia elétrica devem ser discutidos no âmbito do inciso III, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo. De fato, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida no estabelecimento da empresa:

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;”

(Destacou-se)

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da despesa de energia na base de cálculo de créditos. Ademais, **o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora**, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o **tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia**.

Decisões neste sentido possuem precedentes neste Conselho, conforme se reproduz abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MULTA POR ATRASO. VEDADO.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

(Acórdão 3002-002.569, de 10/02/2021. Processo nº 13227.900245/2014-30. Relator: WAGNER MOTA MOMESSO DE OLIVEIRA)

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

(Acórdão 9303-006.627 de 10/02/2021. Processo nº 10920.001868/2007-83. Relator: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS)

A taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, assim como “*outros serviços diversos*” não podem gerar crédito a favor do contribuinte. Desta forma, não cabem reparos à decisão de primeira instância no que diz respeito à glosa dos créditos destas despesas com energia elétrica.

Das Despesas com Aluguéis

O Despacho Decisório e o Acórdão de primeira instância **reconheceram apenas parcialmente os créditos pleiteados em decorrência de despesas da empresa com o pagamento de aluguéis**, glosando as demais por considerá-las **não comprovadas**.

De acordo com o entendimento fiscal, **existem imóveis para os quais foram detectadas situações impeditivas à concepção de direito creditório**. Foram glosados os créditos de aluguéis pagos a pessoa jurídica **sem a devida comprovação de sua utilização no processo produtivo da empresa**. A recorrente deixou de apresentar os **contratos de locação e seus respectivos aditivos**, assim como **qualquer outro tipo de comprovação** que pudesse demonstrar que os imóveis locados eram utilizados no processo produtivo da empresa. Ainda assim, a CBL argumenta que todos os imóveis objeto de questionamento por parte da fiscalização, à época dos fatos geradores do crédito, **eram utilizados em atividades próprias da empresa**, o que justificaria o entendimento de que tais despesas seriam passíveis de gerar crédito de PIS/Cofins

Dentre as despesas com aluguéis de imóveis declaradas, as seguintes careceram de comprovação de acordo com a descrição contida no Despacho Decisório:

Locador: **Distribuidor de Bebidas Baldissera Ltda** - Não foi apresentado o **contrato de locação** e os comprovantes de pagamento indicam que o **locador trata-se de pessoa física** e não da empresa indicada como locadora.

Locador: **Silvestri Logística e Transportes Ltda** - Não foi apresentado o **contrato de locação**.

Locador: **Menpar Administração e Participações SA** - Relativamente a este locador, foram glosados apenas parte dos valores da memória de cálculo (R\$3.306,00/R\$5.290,00/R\$1.894,00/R\$7.936,00/R\$5.044,50/R\$15.000,00), uma vez que **não constam em nenhum dos contratos declarados e apresentados**. Por este motivo foram considerados inaptos à geração de crédito.

Locador: **Latbom Indústria e Comércio de Laticínios Ltda** - Os comprovantes de pagamento apresentados com a Manifestação de Inconformidade (fls 212/222) indicam

recolhimentos efetuados em nome de pessoas físicas. Ademais, para a fiscalização foi apresentado somente um comprovante de pagamento no valor de R\$8.000,00 que era referente à **Guia para depósito judicial trabalhista** (fls 223 e 229), cujo reclamado seria a própria empresa LATBOM, documento este que não se presta à comprovação de despesa de aluguel.

A recorrente argumenta que **possui contratos de locação** com pessoas jurídicas, cujos imóveis locados eram utilizados em suas atividades e estes estariam de acordo com a legislação. **Tais contratos, entretanto, não foram apresentados em nenhum momento do presente processo** (com exceção do contrato de locação celebrado com a empresa Latbom que consta as fls 248/268). Alega, ainda, que **teria apresentado comprovantes de pagamento** dos mesmos com sua Manifestação de Inconformidade. Tal argumentação também não condiz com a realidade do processo. Somente foram fornecidos comprovantes que alegadamente seriam de pagamento das despesas de aluguel com a empresa Latbom, mas **os comprovantes estão em nome de pessoas físicas e não da empresa locadora.**

A auditoria fiscal concluiu que estas últimas transações (com a empresa Latbom) não podem ser consideradas como geradoras de crédito de PIS, pois os depósitos efetuados em conta corrente de pessoa física não são capazes de comprovar a efetiva existência e continuidade do contrato (e seu aditivo) trazido no intuito de justificar as despesas de aluguel declaradas. Ainda que o locador de fato fosse uma pessoa física, tal despesa não seria passível de gerar crédito das contribuições.

Entende-se que não restaram comprovadas as despesas com alugueis que haviam sido glosadas pelo Despacho Decisório com as quais concordou a decisão *a quo*. Conforme mencionado anteriormente neste voto, caberia ao interessado apresentar as comprovações dos créditos que pleiteia.

Desta forma, **devem ser mantidas as glosas relativas às despesas com aluguel, em razão da ausência de comprovação do direito pela parte interessada.**

Das Despesas com Bens do Ativo Imobilizado

A contribuinte fez a opção pela apuração do crédito relativo a despesas com bens destinados ao ativo imobilizado com base no valor de aquisição (de acordo com o previsto na Lei nº 10.833, de 2003, abaixo transcrita). Tal fato lhe conferiu condição de **aproveitar o crédito no prazo de 4 anos, calculado pela aplicação da alíquota correspondente** ao PIS ou a COFINS. Há previsão legal, ainda, de exceções em casos específicos para aproveitamento no prazo de 24 meses.

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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.

(...)

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

(...)

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

(...)

§3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III- aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do dispositivo da Lei.

§4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III, do § 1º deste artigo, relativo à **aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado**, no prazo de **4 (quatro) anos**, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.”

(Destacou-se)

A autoridade fiscal, entretanto, constatou a existência de três situações que impediriam o aproveitamento de tais créditos:

1. Crédito oriundo de períodos anteriores - no mês de abril de 2009, foi adicionado ao crédito referente àquele período o valor de R\$ 210.176,22, que, seria referente à *“diferença aproveitada em 04/2009”*, composta por resíduos de suposto **crédito levantado entre janeiro de 2008 e março de 2009**, ou seja, **créditos extemporâneos** que não poderiam ter sido utilizados;

Neste caso, a defesa argumenta que a legislação permite que **o crédito não utilizado em determinado mês poder ser aproveitado nos meses seguintes**. Defende que não seria aceitável impor ao contribuinte a obrigação de retificar as declarações de um ano inteiro para utilizar os créditos não aproveitados na época própria. A autoridade administrativa deveria buscar a verdade material, autorizando o uso do crédito extemporâneo ao invés de ater-se a formalidades.

Neste caso específico, a autoridade fiscal e decisória **concordam com o argumento de que existe a possibilidade de aproveitamento de crédito em meses subsequentes**. Entretanto, ressaltam que a glosa ocorreu em razão de a parte não haver seguido os **procedimentos administrativos necessários para a demonstração da existência do crédito possibilitando sua utilização**. Esclarece a fiscalização que *“deveria a contribuinte retificar os demonstrativos (Dacon) dos meses em que efetivamente ocorreram as respectivas despesas, bem como requerer o crédito em processo relativo ao período correspondente, a fim de ter direito aos referidos créditos”*.

Efetivamente, os créditos dessa natureza tem a peculiaridade de terem sua origem em determinado mês (ou período de apuração) e serem adjudicados em mês ou meses subsequentes, portanto a destempo ou de forma extemporânea. Nesse sentido, a legislação

própria da Contribuição ao PIS e da Cofins contém parágrafo 4º, artigo 3º, respectivamente, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, **dispositivo que é cristalino no sentido de que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”**.

Existem, entretanto, obrigações acessórias relacionadas com o registro e com o aproveitamento dos créditos extemporâneos, assim como com a necessidade de retificação de informações anteriormente transmitidas ao Fisco (DACON e a DCTF), para que o aproveitamento dos créditos extemporâneos de PIS e Cofins sejam validados pela RFB. Com efeito, as pessoas jurídicas obrigadas ao Demonstrativo de Apuração das Contribuições (DACON) devem manter controle de todas as operações que influenciam a apuração dos valores de PIS e Cofins, assim como dos valores dessas contribuições eventualmente utilizados. O controle deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas, **de forma a viabilizar a apuração dos créditos** decorrentes de custos, despesas e encargos comuns incorridos por pessoa jurídica sujeita, parcialmente, ao regime de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins e, ainda, para a segregação dos créditos comuns vinculados às receitas auferidas nas operações com o mercado interno e externo, com a **finalidade de apurar o montante dos créditos ressarcíveis** de PIS e Cofins em cada trimestre.

Caso não tenha sido cumprida esta obrigação acessória, é no mínimo necessário que seja feita a apresentação de alguma outra prova inequívoca da existência do crédito pleiteado e de sua não utilização. Seria possível, portanto, flexibilizar a formalidade de retificação das declarações, mas unicamente nos casos em que o contribuinte demonstre claramente a existência do crédito e da ausência de utilização deste crédito extemporaneamente registrado.

Esse também é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACON e DCTF, mas demanda algum outro tipo de comprovação da existência e não utilização dos créditos pleiteados, a saber:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

(Acórdão 3302-008.834, de 29/07/2020. **Processo nº 11080.722319/2010-43. Relator: JOSE RENATO PEREIRA DE DEUS**)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. 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 da existência do direito creditório, seja para crédito extemporâneo ou não.

(Acórdão 3201-009.383, de 22/11/2021. **Processo nº 13884.902389/2012-15. Relator: PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA**)

2. Bens não empregados no processo produtivo - valores referentes à **aquisição de máquinas, equipamentos e bens estranhos ao processo produtivo**: bens destinados à venda. (impressor térmico para medidor de vazão).

A autoridade esclarece que efetuou procedimento de diligência *in loco* da unidade fabril do contribuinte. Na ocasião constatou que existiam **bens que não eram utilizados diretamente no processo produtivo da empresa**. Menciona expressamente o **impressor térmico para medidor de vazão** (único equipamento cujo crédito foi glosado por este motivo). Esclarece que este equipamento destina-se a aferir o fluxo de entrada do leite *in natura* oriundo dos fornecedores da CBL, de modo a controlar e conferir se o volume ingressado está de acordo com o volume informado na nota fiscal emitida pelo produtor.

A recorrente, por sua vez, argumenta que seus procedimentos estariam respaldados na legislação. **A legislação daria permissão expressa para o creditamento em relação a: 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**. Além disto, entende que a legislação também estabeleceria que o direito ao crédito se aplica aos **bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica** domiciliada no país, aos **custos e despesas incorridos e pagos a pessoa jurídica** domiciliada no país e aos **bens e serviços adquiridos e custos e despesas incorridos a partir do mês em que se inicia a aplicação da lei**.

O cerne desta lide é verificar se o equipamento denominado impressor térmico para medidor de vazão pode ou não ser considerado parte do processo produtivo da empresa.

A fiscalização negou aproveitamento de crédito sobre o custo deste ativo sob o argumento de que não estaria relacionado diretamente ao seu processo produtivo. Ainda que pudesse ser efetivamente parte deste processo como alega a peça de defesa, não foi apresentado nenhum tipo de prova ou demonstração, seja em sua Manifestação de Inconformidade, seja no Recurso Voluntário, sobre a utilização de tais equipamentos na fabricação de seus produtos.

Ao que se pode verificar com as informações trazidas aos autos, o equipamento em questão é utilizado em etapa prévia ao processo produtivo, quando do recebimento de seus insumos, mormente do leite *in natura*.

Neste caso, **não é possível verificar a imprescindibilidade e a importância de este item para o desenvolvimento da atividade econômica** desempenhada pelo contribuinte. Da mesma forma, não se vislumbra a essencialidade e/ou relevância deste bem para o processo produtivo. Embora seja aparente sua utilidade para a empresa, **tal elemento não se mostra essencial e inseparável** do processo produtivo ou ainda que sua falta prive o produto final de sua qualidade, quantidade ou suficiência.

Devem, portanto, ser **mantidas as glosas dos créditos apurados sobre os ativos denominado impressor térmico para medidor de vazão** em razão da não comprovação de sua participação no processo produtivo da empresa.

3. Enquadramento incorreto do prazo de recuperação - enquadramentos incorretos quanto ao prazo de aproveitamento dos créditos, para bens classificados nas NCMs 90328982, 84122900, 84143000 e 90270090 que **não se referem a bens que poderiam ser recuperados em 24 meses**.

Neste tópico específico não houve manifestação da interessada, tanto em sua Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário. Desta forma, **considera-se não contestada a glosa efetuada pela autoridade tributária**.

Dos Créditos Presumidos na Atividade Agroindustrial

O procedimento de fiscalização verificou que durante o 2º, 3º e 4º trimestres de 2009 (o presente processo trata do 2º trimestre de 2009) **a CBL não realizava produção de bens em seu estabelecimento, utilizando-se somente do instituto da industrialização por encomenda**. Consequentemente, concluiu pela total improcedência da utilização de crédito presumido de atividades agroindustriais da empresa para estes períodos específicos. Em função deste fato, efetuou glosas na utilização de créditos presumidos relacionados às aquisições de leite in natura, realizadas pela recorrente nestes trimestres de 2009 em razão do entendimento de que **naquele período a empresa não poderia ser caracterizada como produtora de laticínios**.

Justificou estas glosas com base no fato de que a legislação somente autorizaria a dedução da contribuição para o PIS e a Cofins, calculado sobre a aquisição dos bens de pessoa física, quando **utilizados como insumos na produção ou fabricação de produtos de origem animal ou vegetal, destinados à venda**, adquiridos no mês (artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004). Estaria descumprido, portanto, o primeiro requisito a ser cumprido pelo contribuinte postulante ao crédito presumido que é a **condição de efetivo produtor** das mercadorias elencadas no dispositivo legal.

A recorrente destaca que a utilização destes créditos estaria respaldada na legislação. Argumenta que embora **parte da produção seja realizada por meio de industrialização por encomenda**, possuía na ocasião também unidades próprias em funcionamento. Informa que parte das aquisições de leite in natura foi aplicada em seu próprio processo produtivo, o que justificaria o reconhecimento dos créditos presumidos.

Contesta também a interpretação de que as aquisições de leite in natura destinadas à industrialização por encomenda não gerariam crédito presumido. Isto porque haveria disposição expressa em lei sobre o direito ao crédito para empresas que produzem tais mercadorias. Reitera que **é produtora de mercadorias derivadas do leite, realizando parte da produção em seus próprios estabelecimentos e outra parte era realizada por meio de encomenda a outras empresas**. As remessas para industrialização por encomenda seriam necessárias para aperfeiçoar sua capacidade produtiva. Todas as **aquisições de matéria prima seriam realizadas pela recorrente, a qual arcaria com os ônus tributários incidentes sobre estas compras**. As produções por encomenda, portanto, não deveriam retirar sua característica de produtora, pois sua atividade principal continua a ser a produção de mercadorias de origem animal.

A Recorrente alega que o Acórdão sob exame manteve a decisão da DRF que estabeleceu uma exigência não prevista em lei, qual seja a de que o contribuinte produza, por si próprio, a mercadoria posteriormente vendida. **Defende que o direito ao crédito presumido**

pertenceria àquele que adquire o produto de pessoas físicas e arca com o ônus tributário destas aquisições.

A própria afirmação feita pela defendente já demonstra que **não estão satisfeitos todos os requisitos constantes no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 para a utilização do crédito presumido.** O direito ao crédito presumido em razão de atividade agroindustrial é concedido às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal nele discriminadas, destinados à alimentação humana ou animal, calculado sobre os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A pessoa jurídica faz jus ao crédito presumido somente quando ela própria produz, o que significa, no presente caso, quando ela própria executa as várias etapas do processo de produção.

No caso em exame, a fiscalização verificou que **a empresa não executou o processo de produção das bebidas lácteas e dos queijos no período, e sim, encomendou a produção à outra pessoa jurídica.** Na hipótese deste processo de transformação ser efetuado por outra pessoa jurídica mediante industrialização por encomenda, o interessado não produz efetivamente e, portanto, não faz jus ao crédito presumido previsto na legislação. **Embora a empresa afirme que executou parcela da produção comercializada, a fiscalização não verificou este fato e não há nenhum tipo de demonstração que possa corroborar a afirmativa da defesa neste sentido.** Da mesma forma não foi possível constatar que a empresa se responsabilizou pelos custos da matéria prima relativa aos produtos que foram industrializados por encomenda.

A questão reside, portanto, em saber se o conceito “pessoas jurídicas que produzam” pode ser aplicado às pessoas jurídicas que “contratam a produção”, ou seja, se o fato do processo de transformação do produto haver sido realizado por outra pessoa impediria ou não a fruição do benefício legal do crédito presumido para a agroindústria.

Tais termos definitivamente não são sinônimos e efetivamente não podem ser equiparados, especialmente em se tratando de critério para concessão de benefício fiscal (ao qual se aplica o artigo 111 do CTN). Quando a lei menciona que a pessoa jurídica deve produzir o bem, automaticamente exclui a situação em que a pessoa jurídica “manda industrializar o bem”. Estes são institutos distintos. Como consequência desta impossibilidade exegética é forçoso concluir que **a Recorrente não atendeu às condições dispostas na legislação que rege o instituto** do crédito presumido para atividades agroindustriais.

Esta controvérsia, relativa à outra empresa, já foi objeto de deliberação por parte deste CARF, merecendo destaque o Acórdão n. 3002-000.843, da Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

“Em sua defesa, o contribuinte reconheceu que a produção se dava mediante encomenda, tornando, portanto, incontroverso tal fato. Contudo, **argumentou que a lei prevê que a pessoa jurídica produza os produtos em questão, mas que não exigiria que esta industrialização/produção fosse efetuada pela própria pessoa jurídica.** Entendo que não é esta a correta interpretação da norma em epígrafe. Ao dispor que o **benefício será concedido “às pessoas jurídicas que produzam”** aquelas mercadorias, é certo que **essa produção não poderia ser realizada por terceiros.** Até porque, como é cediço, em razão do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, as normas que concedem benefício fiscal devem ser interpretadas restritivamente.”.

(Destacou-se)

Neste mesmo sentido é possível citar também as seguintes decisões:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição a pessoa jurídica que terceiriza a sua produção (industrialização por encomenda), visto que não é essa pessoa jurídica quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

(Acórdão 3302-010.220, de 08/02/2021. Processo nº 16349.000043/2009-31. Relator: RAPHAEL MADEIRA ABAD)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2010, 2011

AGROINDÚSTRIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Até 31 de dezembro de 2011, enquanto aplicadas as disposições do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos produtos da posição 09.01 da NCM, a remessa de café in natura para terceiros, a fim de que estes realizassem as atividades previstas no seu § 6º, não dava direito à apuração do crédito presumido tratado no caput do mesmo artigo, haja vista descumprir o requisito de que a pessoa jurídica adquirente do insumo agrícola fosse a produtora da mercadoria destinada à venda.

(Acórdão 3201-008.429, de 14/06/2021. Processo nº 13656.720954/2014-83. Relator: PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA)

Dessa forma, entende-se **correta a glosa feita pela fiscalização em relação a utilização do crédito presumido relativo à produção de terceiros, feita por encomenda.**

Despesas com Operações de Frete na Compra de Insumos

Foram glosados também créditos referentes a fretes decorrentes de existência do que a autoridade fiscal considerou serem dois **casos impeditivos ao aproveitamento de créditos** de PIS não cumulativo (reflexos das glosas). São eles:

1. **Transporte de mercadorias não enquadradas no conceito de insumo** (aquelas que haviam sido previamente glosadas);

2. **Transporte de mercadorias não aptas ao crédito presumido** (créditos presumidos da atividade agroindustrial, previamente glosados).

Quanto ao item 1, foram glosados os **fretes referentes ao transporte das mercadorias cujo crédito foi glosado** em função de **não se enquadrarem no conceito de insumo** (embalagens secundárias ou para transporte) Tais mercadorias encontram-se integralmente descritas na tabela de item já analisado, e que podem ser de forma breve assim resumidas: “*etiquetas térmicas 60 x 60MM branca*”, “*filme stretch 500x0,17 Manual*”, “*fita adesiva transparente 48x100 lisa*”, “*barbante de algodão nº 4*” e “*caixa de papelão*”(lista completa encontra-se na tabela do Despacho Decisório, fl.13).

No que concerne ao item 2, foram glosados os **fretes referentes às mercadorias classificadas pelo contribuinte como geradoras do crédito presumido** de que trata a Lei 10.925, de 2004. Este impedimento é **decorrência da glosa imposta pela fiscalização ao crédito presumido de agroindústria, em razão de terceirização integral da produção** (produção por encomenda) questão também já analisada detalhadamente em item anterior.

Em resumo, significa que as glosas ocorreram, não em razão de tratar-se de frete de compra (como entendeu a parte), mas sim em função de o produto transportado não dar direito a crédito. Uma vez que em não há direito ao crédito, seja em função de as mercadorias não se enquadrarem no conceito de insumo, seja por não fazerem jus a crédito presumido de agroindústria, não há que se falar em crédito sobre as despesas de transporte das mercadorias inicialmente classificadas nesta condição.

Em sua defesa traz a argumentação de que os serviços de transporte de suas compras seriam essenciais ao seu processo produtivo, pois dependeria desta **matéria prima (leite in natura) adquirida de produtores rurais da região e que teria arcado com os custos destes transportes**. A movimentação dos insumos e produtos em elaboração estaria diretamente relacionada ao processo produtivo da empresa e seria um serviço relevante e inerente deste. Aparentemente, a empresa compreendeu mal este item, tendo em vista que o Despacho Decisório não efetuou glosas relativas aos fretes de compra, não tendo sido instaurado litígio quanto a este ponto.

Já com relação aos fretes de itens destinados a embalagens secundárias que foram glosados, a empresa reitera serem essenciais para o bom desenvolvimento de sua atividade, devendo ser qualificados como insumos todos os elementos desde a coleta do leite até a venda do produto. Menciona que a RFB reconhece o direito ao crédito de transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, quando necessários ao processo produtivo. Assim, entende que tais glosas deveriam ser revertidas, pois **os serviços de frete seriam essenciais e indispensáveis para o desenvolvimento regular de suas atividades**. Estes serviços se enquadrariam no conceito de insumo estabelecido pelo STJ que abrangeria todos os bens e serviços relativos ao processo produtivo, inclusive os que viabilizam a prestação de serviços ou a sua produção. Como os fretes contratados de pessoa jurídica teriam sido integralmente tributados pelas contribuições de PIS e Cofins, a glosa de sua utilização como crédito iria contra o princípio da não cumulatividade.

Em se tratando de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados. Ou seja, **cabe verificar se o bem adquirido inclui-se no conceito de insumo como gerador de crédito das contribuições, pois, se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito**, salvo se houver alguma vedação à inclusão. O contrário também é verdadeiro, **se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos**.

Assim, tendo em vista que os **itens geradores de crédito foram glosados**, não há como se acolher o pleito de que **o frete a eles relativo possa ser utilizado como gerador de crédito** no cálculo do PIS/Cofins. **Devem, portanto, ser mantidas as glosas relativas as despesa de frete**.

Da Correção Monetária

Finalmente, a interessada requer a **aplicação da taxa Selic para correção monetária dos créditos que acredita terem sido indevidamente glosados** e que venham a ser posteriormente revertidos.

Argumenta que ainda que seu recurso seja integralmente deferido e seus créditos reconhecidos, seria necessário reparar a lesão sofrida devido à resistência injustificada da autoridade tributária em reconhecê-los, pois não seria adequado ter de arcar com o ônus decorrente destas glosas.

Pleiteia que a correção seja aplicada **desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até a devida disponibilização dos créditos**, de acordo com a Súmula nº 411 do STJ e do artigo 39, §4º, da Lei nº 9.250, de 1995.

De fato, os REsp nº 1.767.945/PR e nº 1.768.060/RS, julgados em 12/02/2020 pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos serviram como precedentes para fixação da tese sob o Tema nº 1003, produzindo, assim, interpretação vinculante para este colegiado (por força do art. 62, parágrafo 2º, de Ricarfi), mas **com a contagem efetuada de forma diversa da pleiteada pelo recurso**. A referida decisão foi firmada nos seguintes termos:

Tema nº 1003: “O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente depois de escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei nº 11.457/2007)”.

A Súmula CARF nº 125, portanto, deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativas **incide correção monetária ou juros nos casos em que for configurada a resistência ilegítima por parte do Fisco**, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural. Nesse mesmo sentido, os seguintes acórdãos, cuja ementa transcreve-se na parte que interessa para a matéria em questão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas **não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.**

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o **termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias** para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(Acórdão 3401-008.364, de 21/10/2020. Processo nº 10140.903519/2011-61. Relator: LÁZARO ANTÔNIO SOUZA SOARES)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. JUROS SELIC

Nos termos do REsp nº 1.767.945/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, são devidos juros Selic sobre o pedido de ressarcimento de créditos escriturais de PIS e COFINS, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido. A demora em proferir decisão configura oposição ilegítima. A vedação à incidência de juros prevista na Súmula CARF nº 125 e no art. 13 da Lei nº 10.833/03 aplicar-se-á tão somente quando o Fisco não opuser resistência ilegítima ao aproveitamento do crédito. (Acórdão 3001-001.911, de 16/06/2021. **Processo nº 10935.009380/2008-16. Relator: MARCELO COSTA MARQUES D'OLIVEIRA**)

Em assim sendo, cabe **determinar a aplicação de juros Selic sobre os valores eventualmente ressarcidos em função de reversão de glosas, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento (PER)** quando se verificar a existência de resistência ilegítima por parte do Fisco.

Conclusão

Diante do exposto, voto no seguinte sentido:

- 1) rejeitar as questões preliminares propostas
- 2) no mérito, dar **parcial provimento** ao Recurso Voluntário, **acolhendo o pedido de correção monetária** e negando provimento nos demais pleitos, mantendo integralmente o crédito tributário em discussão.

(documento assinado digitalmente)
Ana Paula Pedrosa Giglio

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora designada

Designada para redação do voto vencedor, reproduzo o entendimento adotado pela maioria da Turma Julgadora relativamente às seguintes glosas:

- **materiais de embalagem para permitir ou facilitar o transporte** (barbantes, caixas, rolos fita, etiquetas, filmes e fitas adesivas) e respectivas **despesas com frete**;

De acordo com o julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, “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”.*

Na hipótese dos autos, restou comprovado que os materiais de embalagem são utilizados no transporte dos produtos lácteos alimentícios produzidos pela Recorrente. Ainda que se possa afirmar que estas embalagens teriam natureza secundária, destinadas a facilitar a operacionalização e o transporte das mercadorias produzidas, ainda assim restaria caracterizada a sua relevância (importância) para o transporte.

Por exemplo, a amarração de diversas embalagens individuais em lotes ou em caixas, possibilitam a sua movimentação, carga, descarga e armazenagem por meio de pallets ou por empilhamento, o que não seria possível caso os produtos fossem mantidos apenas em suas embalagens individuais. Esta operação de movimentação e armazenagem precisa ser efetiva, econômica e célere, ainda mais por se tratarem de gêneros alimentícios perecíveis, como os produtos lácteos. Logo, resta evidente a sua relevância.

Nesse sentido, colhem-se precedentes deste CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece do Recurso Especial quando a recorrente não logra êxito em trazer arestos que demonstrem divergência em relação aos itens - se passíveis ou não de constituição de crédito das contribuições não cumulativas - que pretende rediscutir; não sendo, por conseguinte, suficiente para ressurgir com o debate desses itens apenas com a comprovação de divergência de entendimento em relação ao conceito de insumos.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente 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.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre embalagens de transporte (embalagens plásticas, fitas de aço, cantoneiras plásticas).

(Acórdão nº 9303-014.072, de 20/06/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

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

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. SUSPENSÃO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE
Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

(Acórdão nº 3401-011.731, sessão de 27/06/2023)

Do mesmo modo, devem ser revertidas as glosas incorridas com os fretes na aquisição de tais produtos.

Veja-se que na compreensão da i. Relatora *“tendo em vista que os itens geradores de crédito foram glosados, não há como se acolher o pleito de que o frete a eles relativo possa ser utilizado como gerador de crédito no cálculo do PIS/Cofins”*. Ou seja, a simples reversão da glosa, mesmo no entendimento do voto condutor, já permite o direito ao crédito postulado.

- **créditos decorrentes de bens do ativo imobilizado** (créditos oriundos de períodos anteriores não retificados nem comprovados, bens não empregados no processo produtivo e enquadramento incorreto do prazo de recuperação);

Na hipótese dos autos o crédito apropriado pela contribuinte, conforme critério de depreciação sobre bens do ativo imobilizado, decorre da aquisição do equipamento **impressor térmico para medidor de vazão**. Conforme constatação fiscal, o equipamento destina-se a aferir o fluxo de entrada do leite *in natura* oriundo dos fornecedores da CBL, de modo a controlar e conferir se o volume ingressado está de acordo com o volume informado na nota fiscal emitida pelo produtor. Entendeu-se, tanto na origem, como no Acórdão recorrido, que este bem não está diretamente ligado ao processo produtivo.

Diverge-se, contudo, desse entendimento.

O controle de vazão das matérias primas utilizadas na produção compreende etapa do próprio processo produtivo, sendo de suma importância e relevância a esta atividade econômica, nos termos já apostos no tópico precedente, considerando especialmente a singularidade desse processo produtivo.

Acrescenta-se, nesse aspecto, destaque realizado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, citando trecho do voto proferido pela Ministra Regina Helena nos autos do REsp nº 1.221.170:

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”**. Por outro lado, o critério de relevância **“é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”**

Pelo exposto, o voto é por DAR PARCIAL PROVIMENTO, em maior extensão relativamente ao voto da i. Relatora, para reconhecer o direito de desconto de créditos, observados os requisitos da lei, em relação aos dispêndios com **(i) aquisição de embalagens** (caixas, fitas adesivas, filmes e barbantes), **(ii) frete na aquisição desses produtos** utilizados como embalagens e **(iii) depreciação do medidor de vazão**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora designada