



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.900545/2015-65
ACÓRDÃO	3004-000.027 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICÍNIOS CAROLINA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PROVA.

Na apuração de PIS não cumulativo, a prova da existência do direito de crédito indicado no PER/DCOMP incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas. Aplicação do art. 170, do CTN c/c art. 373, do CPC/2015.

FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO OU DESONERADOS. CREDITAMENTO INTEGRAL. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NA SÚMULA CARF Nº 188.

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo (leite *in natura*) compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço é essencial, pelo que cabe o direito ao crédito integral sobre o seu valor, ainda que o insumo esteja sujeito ao crédito presumido das contribuições ou desonerado, mas desde que atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. EQUIPAMENTOS PARA TRANSPORTE DE CARGA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado utilizados no ambiente de produção, nos termos do inciso VI, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, referentes a carrinho paleteiro e empilhadeira, bem como a bateria tracionária que é utilizada em empilhadeira, todos com função de transporte das cargas na planta industrial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre os fretes de compra de leite in natura, desde que atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição) e sobre os equipamentos carrinho paleteiro, empilhadeira e bateria tracionária fortim.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte qualificada à epígrafe, insurgindo-se contra o deferimento parcial do seu pedido de ressarcimento de nº 27973.63978.150414.1.1.10-4528 e a consequente homologação parcial das compensações declaradas com o referido crédito. O pedido formulado refere-se a créditos básicos da Contribuição para o Pis/Pasep não-cumulativa, relativos a operações vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno do 4º trimestre de 2013.

Tributo	Trimestre/ Ano	Nº do PER	Crédito solicitado	Crédito deferido
PIS/PASEP	4º/2013	27973.63978.150414.1.1.10-4528	286.918,96	281.358,61

A autoridade fiscal aponta como inconsistências identificadas no procedimento fiscal as seguintes circunstâncias:

- Aquisição de bens não enquadrados como insumos passíveis de crédito;
- Aquisição de serviços não enquadrados como insumos e
- Créditos acelerados de bens do ativo imobilizado não utilizados diretamente no processo produtivo.

Cientificada do despacho decisório em 17/11/2017, a Manifestante apresentou sua Manifestação de Inconformidade em 19/12/2017. Em defesa da sua perspectiva, assevera que:

- O Fisco se utiliza largamente dos dispositivos presentes em suas Instruções Normativas, especialmente a de nº 247/2002, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003, bem como a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 para definição de insumos;
- Há de se frisar a importância do entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos, no que se refere a créditos da Contribuição ao Pis/Pasep e da Cofins não cumulativas, uma vez que o referido Tribunal é o responsável pela interpretação da Legislação Infraconstitucional, o que é o caso em tela;
- De acordo com o entendimento pacificado da Jurisprudência, deve-se observar o conceito de insumos, no sentido de que são os bens ou a prestação de serviços adquiridos que viabilizam o processo produtivo, ou aqueles cuja subtração implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes;
- A glosa dos créditos com base no entendimento de que alguns bens e serviços não se enquadram como insumos e, ainda, que alguns equipamentos não são utilizados diretamente na produção do produto foi rigorosa, em total contrariedade às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- Da mesma forma que a jurisprudência consolidada no STJ, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF vem entendendo que não se pode basear o conceito de "insumos" pela legislação do IPI, pois esta é extremamente restritiva. Portanto, a glosa de praticamente todos os bens, serviços e bens do ativo imobilizado, pelo senhor Auditor Fiscal, é ilegal;
- A grande maioria dos bens e serviços entendidos como não enquadrados no conceito de "insumos" pelo senhor Auditor Fiscal são indispensáveis para a fabricação dos produtos da Contribuinte e, com a sua subtração, os produtos não seriam viabilizados ou teriam perda substancial de qualidade, sendo inclusive impróprios para o consumo;

- Quando ao Ácido Nítrico, Ácido Peracético e Soda Líquida, não se trata de simples produtos de limpeza, mas sim, de itens indispensáveis à fabricação dos produtos, cuja subtração importaria na impossibilidade da existência do próprio produto, ou seja, não há como se falar que tais bens não se enquadram no conceito de "insumo";
- O Ácido Nítrico, o Ácido Peracético e a Soda Líquida são utilizados na sanitização dos equipamentos destinados à fabricação dos produtos da Contribuinte, de maneira obrigatória, de acordo com as normas vigentes do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, além da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Para se ter ideia da obrigatoriedade na utilização de tais bens na fabricação dos produtos da Requerente, observa-se disposição expressa em todas as Instruções Normativas do MAPA, como se vê no item 9 da Instrução Normativa nº 62, de 29 de dezembro de 2011;
- Quanto à Amônia Anidra, trata-se de produto indispensável para a fabricação dos produtos derivados do Leite, já que atua diretamente na refrigeração industrial, servindo como ponto base para a pasteurização do leite cru. Sem este insumo, seria impossível a fabricação dos produtos derivados do leite, bem como a sua própria comercialização uma vez que, com a pasteurização, o leite deve ser resfriado com o objetivo de inibir a multiplicação dos microrganismos sobreviventes;
- Observa-se que a Amônia é utilizada para resfriamento de praticamente todas as operações que envolvem a fabricação dos produtos, desde o recebimento do leite do produtor rural, nas dependências das empresas, no resfriamento do produto durante a produção e, inclusive, adequando o produto acabado, que tem que estar com a temperatura abaixo de 10°C;
- Em relação aos óleos lubrificantes, bem como a vaselina líquida, que tem a mesma função de lubrificação dos equipamentos, mais uma vez o senhor Auditor Fiscal entendeu que tais produtos não se enquadram no conceito de "insumos" para fins de crédito referente ao PIS e Cofins. No entanto, tal entendimento não deve prevalecer, já que tais itens devem ser enquadrados como indispensáveis na fabricação dos produtos, pois sem os mesmos, os equipamentos que são utilizados para a própria industrialização não teriam qualquer funcionamento;
- Quanto às aquisições de materiais elétricos, materiais hidráulicos, materiais para manutenção de veículos, materiais para embalagem e demais peças utilizadas no reparo dos equipamentos destinados à atividade fabril, já se rechaça a interpretação pelo Fisco levada a cabo, de acordo com toda a fundamentação já esposada, para evitar a repetição desnecessária.

Destaca-se a vital importância desses materiais, sob pena de impossibilidade da fabricação dos produtos da Contribuinte. Não há como visualizar a perfeita produção da empresa, ora Contribuinte, sem a devida manutenção elétrica e hidráulica de seus equipamentos utilizados diretamente na atividade fabril;

- Da mesma forma, não há como se vislumbrar a venda dos produtos da empresa, sem a devida manutenção de seus veículos, bem como a aquisição de peças utilizadas no reparo dos equipamentos destinados à atividade fabril. Trata-se de gastos cuja supressão levaria à impossibilidade da produção, ou a perda da qualidade, tornando o produto impróprio para o consumo;
- Quanto à aquisição de Gás Acetileno, Gás Argônio, Gás Oxigênio e Gás Mistura, destacam-se novamente todos os argumentos já utilizados, para evitar a repetição desnecessária. Muito embora os vários tipos de Gases acima explicitados não integrem a formulação do produto da Contribuinte, é de notório conhecimento que integram toda a cadeia produtiva, desde o recebimento do leite, pasteurização, bem como movimentação do produto através do maquinário que utiliza tal insumo como combustível. É evidente que referidas aquisições se tratam de providência essencial para a atividade fabril que, se assim não fosse, impossibilitaria toda a produção da Contribuinte;
- Quanto à aquisição de serviços com transporte de leite cru resfriado, trata-se também de entendimento derivado da legislação aplicável ao IPI, que não é a mais adequada para se analisar o conceito de insumo, em relação ao requerimento dos créditos da Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins não-cumulativa. Como também já destacado, as Instruções Normativas utilizadas para firmar o entendimento são ilegais, já que deram interpretação extremamente restritiva em relação às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, contrariando a vontade do legislador;
- Muito embora o serviço de transporte de insumos, no caso do leite cru resfriado, não esteja ligado diretamente na produção em si, tal aquisição esta intimamente ligada na cadeia produtiva, e sem ele, não ocorrerá qualquer atividade fabril nas instalações da Contribuinte;
- O próprio Auditor Fiscal registra que tais serviços são necessários e indispensáveis para a produção, como bem afirmou no item 28 do seu despacho, de forma que não há o que se falar em não enquadramento no conceito de insumos, nos termos das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003;
- A ausência da aquisição do serviço de frete para transporte de insumo, em especial o leite cru resfriado, obviamente que obstaria a própria atividade da empresa e, portanto, é evidente que o tal serviço deve ser enquadrado como "Insumo" e os seus gastos devem ser considerados no momento de se apurar crédito, ora requerido, como bem tem decidido o CARF;
- Quanto aos créditos acelerados de bens do ativo imobilizado, trata-se dos valores de depreciação das máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, onde a contribuinte utilizou-se de créditos acelerados para a compensação em questão. Não pode prevalecer o entendimento do Auditor Fiscal, uma vez que os equipamentos são largamente utilizados no processo produtivo, e a sua subtração importará na impossibilidade da atividade fabril e na consequente inexistência do

produto acabado, ou mesmo, a impossibilidade de colocação do mesmo no mercado para consumo;

- A interpretação dos "bens utilizados na produção de bens destinados à venda", não deve ser compreendida como aquele equipamento utilizado para a parte final da produção, mas sim, todos aqueles que compreendem a "cadeia produtiva", que com a sua supressão, importaria na impossibilidade da atividade fabril. Dessa forma, todos os equipamentos que são essenciais à produção, de uma maneira geral, em relação à atividade a que está vinculada o Contribuinte, devem ser considerados como crédito acelerado do Ativo Imobilizado, sob pena de afronta à vontade do Legislador;

- Quanto aos equipamentos mencionados na glosa, pode ser observado que:

- Os veículos de transporte dos produtos do Contribuinte, como Caminhões e Carroceria Isotérmica, bem como os acessórios, como Compressor para caminhão, além do Tanque Isotérmico Rodoviário, são objetos integrantes da cadeia produtiva, e essenciais para a colocação dos produtos no mercado para a venda;

- Diferentemente do que alegado pelo senhor Auditor Fiscal, os equipamentos denominados "carrinho paleteiro e empilhadeira", Bateria Tracionária e Balança, integram a cadeia produtiva e a sua supressão impossibilitaria a produção industrial, pois se caracterizam mesmo como equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, nos exatos termos da Legislação;

- Da mesma forma que os equipamentos citados anteriormente, a Balança em uma indústria alimentícia integra os equipamentos destinados a fabricação de produtos destinados a venda, sendo que a sua supressão simplesmente impossibilita totalmente a atividade fabril. Obviamente que, para a fabricação de seus produtos, a Contribuinte segue determinada formulação, onde os seus insumos devem ser utilizados na quantidade adequada. A Balança é o instrumento adequado para se dosar a quantidade da matéria prima a incorporar o produto final, e

- O equipamento denominado Bateria Tracionária é utilizado, em síntese, em empilhadeiras e veículos elétricos, utilizados largamente na atividade fabril da Contribuinte, pois se assim não fosse, impossível seria o funcionamento das empilhadeiras.

A 4ª Turma da DRJ/SDR, Acórdão nº 15-48.832, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.

Mesmo na hipótese em que tratem de questões idênticas às postas no processo administrativo fiscal, as jurisprudências judicial e administrativa não têm o condão

de vincular a atividade fiscal nem o entendimento do Órgão Julgador, a não ser que a lei lhes atribua eficácia normativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITO. INSUMOS. PRODUTOS DE LIMPEZA, SANITIZAÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS.

Os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização e sanitização, quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios, são considerados insumos geradores de créditos da Contribuição para o Pis/Pasep.

CRÉDITO. INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Sem a indicação precisa e a apresentação de documentação comprobatória da utilização específica dos itens no processo produtivo, capazes de atestar a sua essencialidade ou relevância, não se reconhece a condição de insumo e, por via de consequência, o direito ao creditamento correspondente.

CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. VEÍCULOS.

A opção pela apuração de crédito da Contribuição para o Pis/Pasep mediante a aplicação das alíquotas, a cada mês, sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, só é assegurada com relação a máquinas e equipamentos, não abrangendo os itens classificáveis como veículos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.

A DRJ reconheceu os créditos relacionados a: Ácido Nítrico, Ácido Peracético, Soda Líquida; Amônia Anidra e balança.

A DRJ reconheceu o direito ao crédito sobre as aquisições do Ácido Nítrico, Ácido Peracético e Soda Líquida, em razão da utilização na sanitização dos equipamentos utilizados na indústria alimentícia.

Concedeu também o crédito referente a Amônia Anidra, por ser indispensável para a fabricação dos produtos derivados do leite, já que atua diretamente na refrigeração industrial, servindo como ponto base para a pasteurização do leite cru.

Ademais, concedeu direito ao crédito referente a balança, pois reconheceu a necessidade de sua utilização para a pesagem dos laticínios.

Por outro lado, manteve a glosa dos créditos referentes a:

1. Óleos lubrificantes e Vaselina Líquida;
2. Materiais elétricos, materiais hidráulicos, materiais para manutenção de veículos, materiais para embalagem e demais peças;

3. Manutenção de veículos;
4. Gás acetileno, gás argônio, gás oxigênio e gás mistura;
5. Caminhões, carroceria isotérmica e compressor para caminhão; e
6. Carrinho paleteiro, empilhadeira e bateria tracionária.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente ratifica as razões da manifestação de inconformidade. Ao final:

Diante dos fatos e fundamentos alegados, requer o recebimento do recurso voluntário apresentado para, no mérito, julgá-lo procedente para reformar a decisão proferida pela autoridade julgadora e, no mérito, para manter os créditos de PIS/COFINS utilizados pela empresa recorrente e convalidar a homologação dos pedidos de compensação por ela formulados, de acordo com o art. 145 do CTN, tudo nos termos da fundamentação.

Requer ainda a declaração de inconstitucionalidade da penalidade imposta com base no §17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, por ofensa ao art. 5º, XXXIV, a) da CF, promovendo o seu cancelamento.

Não traz novos documentos junto ao Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Conceito de insumo no regime não cumulativo de PIS e COFINS

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 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 nº 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tal decisão é vinculante, nos termos do art. 99, do RICARF/2023 (art. 62, do RICARF/2015).

Assim, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS é dado pelo Recurso Especial nº 1.221.170-PR, configurando-se então nessa qualidade os bens e serviços utilizados diretamente ou

indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

No caso, a empresa tem como atividade a fabricação de laticínios (bebidas lácteas, iogurtes, leite fermentado, leite UHT, queijos e requeijão), e a receita decorrente das vendas dos produtos fabricados têm redução da alíquota de PIS/Pasep e COFINS a zero, conforme previsto no art. 1º, incisos XI e XII, da Lei nº 10.925/2004.

Na origem, a autoridade fiscal, ao aplicar o conceito restrito de insumo, glosou o crédito de maneira ampla:

Verificou-se a utilização pelo contribuinte, de diversos bens adquiridos para uso e consumo, que não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, tais como: de materiais elétricos, materiais hidráulicos, materiais para soldas, materiais para embalagem, peças e materiais para manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes para veículos, bem como de materiais para limpeza, relacionados na tabela abaixo: (...)

A DRJ já utilizou para julgamento o racional do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Postas essas premissas, passa-se à análise das glosas de crédito efetuadas pela fiscalização na origem.

Óleos Lubrificantes e Vaselina Líquida

A Recorrente defende que os óleos lubrificantes e a vaselina líquida têm a mesma função de lubrificação dos equipamentos e, sem os mesmos, a própria industrialização não ocorreria:

Em relação aos Óleos Lubrificantes, bem como a Vaselina Líquida, que tem a mesma função de lubrificação dos equipamentos, estes também são tidos com produtos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa, posto que, sem tais itens, não há como se produzir os laticínios, pelo simples fato de que os equipamentos não irão funcionar. Vale dizer, não há como as máquinas industriais funcionarem sem a utilização dos lubrificantes e da vaselina, posto que são utilizados na lubrificação mecânica das máquinas e equipamentos necessários para a transformação do leite e demais insumos em bebidas lácteas e iogurte.

Contudo, observa-se no relatório fiscal que a glosa ocorreu em razão de serem "combustíveis e lubrificantes para veículos", informação não combatida em manifestação de inconformidade, tampouco no recurso voluntário.

Verificando os anexos do relatório fiscal, observa-se que os lubrificantes têm como código CFPO, o 1556, que é "compra de material para uso ou consumo". Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

Assim, entendo que a Recorrente deveria ter indicado a quais equipamentos e/ou veículos são aplicados os óleos lubrificantes e a vaselina líquida, bem como descrito a função deles no processo produtivo dos laticínios.

Não houve a indicação precisa de quais equipamentos são utilizados na industrialização, bem como não houve a apresentação de documentação comprobatória da aplicação específica dos combustíveis nos equipamentos integrantes do processo produtivo.

Dessa forma, por falta de liquidez e certeza, entendo pela manutenção da glosa.

Da aquisição de materiais elétricos, materiais hidráulicos, materiais para manutenção de veículos, materiais para embalagem e demais peças utilizadas no reparo dos equipamentos destinados à atividade fabril

A Recorrente sustenta o direito ao crédito, nesses termos:

Ora, não há de visualizar a perfeita produção da empresa recorrente sem a devida manutenção elétrica e hidráulica de seus equipamentos, utilizados diretamente na atividade fabril.

Da mesma forma, não há como se vislumbrar a venda dos produtos da empresa, sem a devida manutenção de seus veículos, bem como a aquisição de peças utilizadas no reparo dos equipamentos destinados à atividade fabril.

Não se está aqui a buscar incluir todo e qualquer gasto da empresa como “insumo”, mas sim aqueles gastos com bens que, se houver a supressão, haverá a impossibilidade da produção ou a perda da qualidade, tornando o produto impróprio para o consumo.

A autoridade julgadora alega que não há comprovação efetiva de que estes materiais e equipamentos são utilizados na produção fabril. No entanto, se a atividade da recorrente é a industrialização de leite e bebidas lácteas, onde mais seriam utilizados estes materiais e equipamentos, a não ser na atividade fabril. Além disso, como pode funcionar uma indústria sem o dispêndio desses materiais e equipamentos?

Tal como no item precedente, a Recorrente não trata de forma específica cada dispêndio sobre o qual requer o creditamento. Argumenta de forma genérica que são utilizados no reparo dos equipamentos destinados à atividade fabril.

Entretanto, ela não traz aos autos documentos que descrevem a função e a essencialidade e relevância ao seu processo produtivo.

Não tece uma linha sobre as embalagens. Ademais, não se observa na planilha de glosas itens que permitam se afirmar que se trata de embalagens.

A maioria dos itens na planilha de glosas tem notas fiscais com CFOP 1556 e 2556, que identificam uso ou consumo e não industrialização.

Por imperativo do art. 170, do CTN, o crédito a ser compensado deve ser líquido e certo, por isso é matéria vinculada à produção de prova, cujo ônus é do Contribuinte.

Manutenção de veículos

Assim consigna o Contribuinte:

As mesmas alegações acima indicadas devem ser trazidas à tona no que se refere à manutenção de veículos. Isto porque a contribuinte recorrente utiliza seus veículos para o transporte do leite cru do campo até a sua unidade fabril e depois transporta seus produtos acabados até o varejo. E este serviço de transporte por ela realizado é atividade essencial e relevante à sua atividade econômica e, portanto, passível de gerar créditos de PIS/COFINS, nos termos da fundamentação.

Na mesma toada dos itens anteriores, as despesas com manutenção de veículos, em relação aos quais não seja claramente demonstrado a que se referem especificamente no processo produtivo dos laticínios, não podem gerar direito a crédito de PIS, por falta de liquidez e certeza, em afronta aos art. 170, do CTN c/c art. 373, do CPC/15.

Da aquisição de Gás Acetileno, Gás Argônio, Gás Oxigênio e Gás Mistura

Sustenta a Recorrente que:

Os gases acetileno, argônio, oxigênio e mistura são utilizados no processo fabril desde o recebimento do Leite, Pasteurização, bem como movimentação do produto através do maquinário que utiliza tal insumo como combustível. Assim, também integram o conceito de insumo, posto que são produtos essenciais e relevantes para a atividade econômica da empresa, não existindo razão para a manutenção da glosa efetuada pela autoridade fiscal. As alegações da autoridade fiscal, no sentido de que não houve comprovação de utilização no processo fabril caem por terra, posto que referidos gases somente são adquiridos pela empresa para tais fins.

Isto porque, muito embora os vários tipos de Gases acima explicitado não integrem a formulação do produto da Contribuinte, é de notório conhecimento tais gases integram toda a cadeia produtiva, desde o recebimento do Leite, Pasteurização, bem como movimentação do produto através do maquinário que utiliza tal insumo como combustível. Além disso, são usados também para a manutenção dos tubos e demais equipamentos de metais por onde se trabalha o leite, para o emprego de soldas.

Os laticínios possuem muitos dutos e equipamentos de aço inox para a industrialização de seus produtos e, como tal, comumente necessitam de reparos por meio de soldas. E para isso, os gases aqui destacados são amplamente empregados no processo de soldagem dos componentes sendo, portanto, essenciais e indispensáveis à atividade econômica da empresa recorrente.

Como bem apontado pela decisão de piso, a abordagem genérica e superficial inviabiliza a verificação da aplicação dos gases no processo produtivo e da sua essencialidade e relevância.

Na defesa do Contribuinte, todos os gases mencionados têm utilização variada, sendo essencial que fosse comprovada a utilização em alguma etapa do seu processo produtivo. Na planilha de glosas, referidos itens também estão identificados com o CFOP 2556.

Logo, sem que a Recorrente indique especificamente qual a utilização de cada um dos gases no processo produtivo, não há como reconhecer o crédito sobre a aquisição correspondente, também por falta de liquidez e certeza.

Serviços de transporte de leite cru resfriado (“aquisição de serviços não enquadrados como insumos”)

A glosa foi sustentada nesses termos:

28. Os serviços utilizados como insumos são os que aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. O contribuinte se creditou de serviços que, talvez necessários e imprescindíveis à produção, não se enquadram no conceito de insumos, estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Tais serviços são: serviços de transporte de leite cru resfriado.

29. Os dispêndios com transporte na aquisição de insumos suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais insumos. Não há, portanto, a possibilidade de apuração de crédito diretamente sobre o valor do frete na operação de compra, pois isso somente é permitido na operação de venda.

30. É o entendimento no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme exposto, entre outras, na Solução de Consulta Disit /SRRF08 nº 61, de 13 de março de 2013, (DOU de 30/04/2013), e na Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 183, de 13 de setembro de 2013, (DOU de 02/10/2013), bem assim na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, (DOU de 11/10/2016).

31. Dessa forma, serão glosados os valores dos créditos correspondentes ao PIS e a Cofins, incidentes sobre os Conhecimentos de Transporte registrados sob a rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito”, e encontram-se no “Demonstrativo de Glosa de Créditos PIS/Cofins – Demais Créditos” em anexo.

É possível observar na planilha de glosas, a glosa de leite cru transportado por pessoa jurídica. Logo, com razão a Recorrente.

Para o crédito básico na aquisição de leite *in natura*, há vedação expressa a aquisições de pessoas físicas, por conta do § 3º, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como é suspensa a aquisição desse insumo junto a pessoas jurídicas, nos termos do inciso II

do art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004. Consequentemente, não dariam direito a crédito em razão do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Entretanto, não há impedimento para o tratamento segregado dos valores acessórios despendidos na operação do valor do bem adquirido desonerado do recolhimento das contribuições, sendo possível o crédito básico em relação aos fretes.

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo (leite *in natura*) compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço é essencial, pelo que cabe o direito ao crédito integral, ainda que o insumo esteja sujeito ao crédito presumido ou desonerado das contribuições.

Sobre o mérito da referida glosa, cita-se o Acórdão nº 9303-014.916, de Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Ademais, cita-se a Súmula CARF nº 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 - vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

Dessa forma, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre os fretes de compra de leite *in natura*, desde que atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

Créditos acelerados de bens do ativo imobilizado

Dispõe a Lei nº 10.637/2002 que:

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

(...)

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

(...)

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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

Além da regra geral de desconto dos créditos relativos à aquisição de bens para o ativo imobilizado com base na depreciação, estabeleceu também o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS por força do seu art. 15, para o caso da aquisição de máquinas e equipamentos, a opção de o desconto ser feito em quatro anos, à taxa de 1/48 do valor de aquisição por mês:

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

A fiscalização apontou que:

33. Ocorre que, dentre os valores utilizados pelo contribuinte para a apuração dos créditos acelerados sobre bens do ativo imobilizado, constatou-se produtos adquiridos para o ativo imobilizado que não se enquadram no conceito de máquinas, equipamentos ou outros bens utilizados diretamente na produção, tais como veículos, balanças, baterias, motores para portões, carrinhos paleteiros,

carrocerias para caminhões, tanques para caminhões e outros, relacionados na tabela abaixo: (...)

34. Tais bens (acima relacionados), por serem imobilizações efetuadas, mas que não se enquadram no conceito de máquinas, equipamentos ou outros bens utilizados diretamente na produção, encontram-se relacionados no “Demonstrativo de Glosa de Créditos PIS/Cofins – Ativo Imobilizado” em anexo.

A Recorrente defende que são máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda:

Pois bem, não pode prevalecer o entendimento da autoridade julgadora uma vez que os equipamentos são largamente utilizados no processo produtivo, e a sua subtração importará na impossibilidade da atividade fabril, e da consequente inexistência do produto acabado, ou mesmo, a impossibilidade de colocação do mesmo no mercado para consumo.

Em relação aos veículos de transporte (caminhões e carroceria isotérmica), acessórios (compressor para caminhão) e tanque isotérmico rodoviário, aponta que:

Os veículos de transporte dos produtos da Contribuinte, como Caminhões e Carroceria Isotérmica, bem como os acessórios, como Compressor para caminhão, são objetos integrantes da cadeia produtiva, e essenciais para a colocação dos produtos no mercado para a venda.

(...)

Isto posto, a glosa em relação aos equipamentos nominados como caminhões, carroceria, compressor para caminhão e tanque isotérmico rodoviário, deve ser reconsiderada, pois comprovadamente são equipamentos destinados à produção dos produtos vendidos pela contribuinte.

Por fim, deve-se ter em conta que os produtos industrializados pela contribuinte são perecíveis e necessitam de cuidados especiais para o seu transporte, sob pena de deterioração. E estas máquinas e equipamentos que geraram os créditos objeto da glosa são essenciais à atividade produtiva da empresa, na medida em que são utilizadas para o seu transporte tanto do leite cru que chega até a unidade fabril, quanto em relação ao seu transporte até o varejo.

Na apuração de PIS não cumulativo, a prova da existência do direito de crédito indicado no PER/DCOMP incumbe ao Contribuinte, nos termos do art. 170, do CTN c/c art. 373, do CPC/15, de maneira que, não havendo tal demonstração, as glosas são legítimas.

No caso, não há a completa descrição do processo produtivo, tampouco de como funciona cada veículo e seus acessórios.

Ao Contribuinte era necessário descrever a correta individualização de cada um e a inserção desses veículos e seus acessórios no processo produtivo, além de distinguir a utilização deles na fase industrial e no transporte do produto acabado.

Logo, não geram direito a crédito os encargos de depreciação quando não restar comprovado que os bens participam efetivamente do processo produtivo ou atendem ao critério da essencialidade e relevância, não se enquadrando no conceito de insumos, previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, sendo incabível também o desconto de créditos previsto no inciso VI do mesmo art. 3º, uma vez que não são máquinas equipamentos e outros bens utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Por ausência de maiores esclarecimentos, a glosa deve ser mantida.

Dos equipamentos “carrinho paleteiro e empilhadeira” e Bateria Tracionária

Fortim

Aponta a Recorrente que:

Diferentemente do que alegado pelo senhor Auditor Fiscal e mantida pela autoridade julgadora, os equipamentos denominados “carrinho paleteiro e empilhadeira” e Bateria Tracionária, integram a cadeia produtiva e a sua supressão impossibilitaria a produção industrial, pois se caracterizam como equipamentos destinados à produção de produtos destinados à venda, nos exatos termos da Legislação, senão vejamos:

Os equipamentos “carrinho paleteiro” e “empilhadeira” são essenciais ao funcionamento da empresa, participando inclusive, ativamente na produção da Contribuinte, sendo então, tais bens, essenciais à atividade empresarial, portanto, capazes de gerar créditos de PIS e Cofins, como se observa em Decisão do CARF abaixo transcrita: (...)

Destarte, além da já alegada interpretação nos termos propostos pelo CARF e pela Jurisprudência atual, dando conta que não se pode utilizar a legislação aplicável ao IPI, por ser extremamente restrita, já se teria o entendimento de que o bem em questão é essencial para a atividade, mas como destacado, o equipamento denominado Balança se enquadra naqueles que se destinam exatamente na fabricação de produto destinado à venda, e, portanto, é capaz de gerar os devidos créditos previstos em Lei.

O equipamento denominado Bateria Tracionária, é utilizado, em síntese, em empilhadeiras e veículos elétricos, utilizados largamente na atividade fabril da Contribuinte, pois se assim não fosse, impossível seria o funcionamento das empilhadeiras.

Como já destacado anteriormente, as empilhadeiras são equipamentos essenciais na produção, pois tem a função de transportar todos os insumos com peso considerados, produtos acabados, além de ser bem essencial no carregamento dos produtos nos veículos para o transporte.

No que se refere às empilhadeiras e carrinhos paleteiros, os dois têm a finalidade de transportar cargas em paletes. A empilhadeira empilha as cargas e os carrinhos paleteiros transportam os paletes no nível de solo.

Entendo que não se configuram como “veículos”, mas sim como máquinas e equipamentos, com crédito permitido no inciso VI, do art. 3º, da Lei de regência. Da mesma forma, a bateria tracionária que é utilizada em empilhadeira.

Todos esses equipamentos têm a função de transporte das cargas na planta industrial.

Da multa do art. 74, §17 da Lei nº 9.430/1996 – necessidade de revisão

Requer a revisão da compensação e sua homologação, com a consequente redução dos débitos que estariam ainda pendentes e o afastamento da multa isolada.

Ocorre que a multa não é objeto deste processo. Logo, não há o que se deferir.

Conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre os fretes de compra de leite in natura, desde que atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição) e sobre os equipamentos carrinho paleteiro, empilhadeira e bateria tracionária fortim.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro