



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.720566/2012-14
ACÓRDÃO	3002-003.950 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE LATCO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas da existência do direito creditório estão a cargo de quem o alega (art. 36, da Lei nº 9.784/99 e art. 373, I, do CPC) e devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas sobretudo na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA.

Carece de fundamento a alegação de que a decisão administrativa foi exarada por autoridade administrativa incompetente, uma vez que foi editada portaria delegando a essa autoridade a prerrogativa de proferir o despacho decisório

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade, e, menos ainda, de ofício. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (paletes de madeira).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE. INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

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 (Súmula Carf nº 188).

CRÉDITOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (Súmula Carf nº 235).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos relativos às glosas de créditos sobre gastos com paletes de madeira, por preclusão. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito relativo aos fretes sobre compras de insumos não onerados pelas contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 188, e aos materiais de embalagem para transporte de produtos, nos termos da Súmula CARF nº 235.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Adriano Monte Pessoa, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi (substituta integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos da Cofins não cumulativa referentes aos quatro trimestres do ano-calendário 2006, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de vendas no mercado interno sujeitas à alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, ao qual foram vinculadas declarações de compensação.

Analisada a pretensão, a Seção de Fiscalização (Safis), da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Cascavel - PR proferiu o Despacho Decisório nº 4/2013 (fls. 958/968), deferindo integralmente os créditos do 1º trimestre de 2006 e parcialmente os dos demais trimestres, conforme quadro a seguir:

Nº PER	Tipo de crédito	Valor pleiteado	Valor deferido
39184.06264.180111.1.5.11-0870	1º Trimestre/2006	R\$ 1.314.101,91	R\$ 1.314.101,91
40206.08611.180111.1.5.11-7231	2º Trimestre/2006	R\$ 814.778,94	R\$ 776.781,69
22447.18583.180111.1.5.11-2737	3º Trimestre/2006	R\$ 830.388,19	R\$ 779.246,61
05018.94392.180111.1.5.11-1119	4º Trimestre/2006	R\$ 690.951,43	R\$ 650.677,39
TOTAL		R\$ 3.650.220,47	R\$ 3.520.807,60

Com base no crédito deferido pela fiscalização, a Seção de Orientação e Análise Tributária (Saort) proferiu o Despacho Decisório de nº 224 (fls. 1.003/1.006), com a operacionalização das compensações vinculadas aos PER acima listados.

Cientificada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba (PR) julgou improcedente, não reconhecendo o direito creditório, proferindo acórdão com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, vale dizer, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

MATERIAL DE MANUTENÇÃO. PEÇAS E PARTES DE MÁQUINAS EQUIPAMENTOS.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO E ESTERILIZAÇÃO. MATERIAL PARA CONTROLE DE QUALIDADE. MATERIAL PARA CUMPRIMENTO DE NORMAS SANITÁRIAS. MATERIAL DE LIMPEZA E PARA TRATAMENTO DE EFLUENTES. MATERIAL DE MANUTENÇÃO DA FÁBRICA. MATERIAL INTERMEDIÁRIO. BENS PARA MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. MATERIAL DE ESCRITÓRIO.

Os gastos com os referidos materiais não geram direito ao crédito, haja vista não caracterizarem insumo utilizado na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa, o que não ocorre no auto de infração discutido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento em 27/03/2014, a recorrente apresentou recurso voluntário em 25/04/2014, no qual, em síntese:

- i) alega a incompetência da autoridade administrativa que proferiu o despacho decisório;
- ii) nos tópicos IV.I, IV.II e IV.III, discorre sobre premissas acerca do direito à incidência não cumulativa do PIS/COFINS, da adequada definição de "insumo" e da incompatibilidade do sistema de não cumulatividade das contribuições sociais com o IPI-ICMS; e
- iii) na sequência requer a reversão das glosas sobre aquisições de paletes de madeira; compras de produtos diversos; e fretes sobre compras.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Relator.

1 Da competência para julgamento

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço, com exceção da contestação em face das glosas de créditos calculados em relação a despesas com paletes de madeira.

A recorrente defende a possibilidade do auferimento de créditos a partir das despesas com paletes de madeira, alegando em síntese serem utilizados, indispensáveis e relacionados à produção.

Ocorre que, conforme trecho a seguir do acórdão DRJ, “a contribuinte não manifestou inconformidade quanto às glosas de compras de bens para revenda sem direito a crédito (**paletes de madeira**)” (grifou-se):

Delimitação do litígio

*É oportuno observar, também, que a contribuinte não manifestou inconformidade quanto às glosas de **compras de bens para revenda sem direito a crédito (paletes de madeira)**, despesas de transferências de produtos diversos havidas entre estabelecimentos da empresa, créditos relacionados às aquisições para o ativo imobilizado e créditos vinculados a entradas diversas. Também não combateu a correção efetuada no cálculo dos créditos presumidos. Por tal motivo, tais matérias passam a ser definitivas no âmbito administrativo. (Grifou-se)*

O direito de recorrer pressupõe a instauração da fase litigiosa mediante a impugnação tempestiva, sob pena de desvirtuamento das regras do contencioso administrativo, com supressão de instância e afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição que orienta o processo fiscal.

Dessa forma, não é possível a análise dos fundamentos desse ponto do recurso, por faltar competência a este colegiado para apreciação de matéria a qual não se instaurou o contencioso administrativo tributário.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou a manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na 1ª instância, verificando-se a preclusão em relação ao tema.

Assim, não conheço deste ponto do recurso voluntário por inovação recursal.

3 Preliminar

3.1 Incompetência da autoridade administrativa

Alega a recorrente que o Despacho Decisório nº 4/2013 (fls. 958/968) sobre os pedidos de ressarcimento foi decidido única e exclusivamente por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), cuja competência não comporta a prolação de decisão de tamanha importância.

Argumenta que:

- a autoridade competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento e as declarações de compensação é o Delegado da Receita Federal do Brasil, consoante o art. 75 da IN/RFB nº 660/2006, bem como o art. 305, inciso III, da Portaria MF nº 203/2012 (Regimento Interno da SRFB);
- nesse contexto, considerando que o Despacho Decisório nº 4/2013 foi apenas assinado pelo AFRFB, como se percebe de seu encerramento (fl. 968), não havendo qualquer manifestação de seu superior, resta que se trata de um ato administrativo maculado por vício de incompetência, devendo ser anulado com fulcro no art. 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72; e
- ao contrário do que se consignou no acórdão recorrido, a nulidade do Despacho Decisório nº 4/2013 — Safis (fl. 958/968), que foi assinado isoladamente pelo AFRFB, não é sanada pela assinatura do Delegado da RFB no Despacho Decisório nº 224 – Saort (fls. 1.003/1.006), pois este não tinha como fim a convalidação daquele.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme expressamente mencionado na conclusão do Despacho Decisório nº 4/2013 – Safis (fl. 968), a decisão foi tomada pelo AFRFB com base na delegação de competência prevista nos “*artigos 7º, inciso XI, e 8º, da Portaria DRF/CVL/PR nº 11, de 21 de fevereiro de 2011*”, publicada no Diário Oficial da União em 22/02/2011 (nº 37, Seção 2).

A delegação de competência para a prática de atos administrativos está prevista nos art. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Portanto, o despacho foi proferido por autoridade competente, sendo incabível a aplicação do art. 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

Desse modo, nego provimento à preliminar.

4 Mérito

Antes de adentrar nas questões de mérito específicas, exponho a seguir os entendimentos que adoto para as situações abordadas neste litígio.

Nos processos de ressarcimento ou compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas sobretudo na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

Seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que:

- i) a prova deve ser apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo ela ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que *"a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos"*, sob pena de preclusão; e
- ii) a matéria não expressamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

Feitas essas considerações, passo a analisar as questões de mérito.

4.1 Créditos em relação a compras de produtos diversos

No tópico *"COMPRAS DE PRODUTOS DIVERSOS"*, a fiscalização glosou créditos apurados em relação a aquisições de máquinas e equipamentos industriais e administrativos, material de escritório, material de manutenção industrial, móveis e utensílios e serviço de comunicação indicadas em demonstrativo anexo (fls. 585/608), sob o fundamento de que não

representam aquisições de produtos utilizados como insumo no processo produtivo, nos termos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Na peça recursal, a recorrente alega que considerou na "base de crédito" apenas as despesas de insumos utilizados, indispensáveis e relacionados à sua atividade, discorrendo sobre os insumos glosados a fim de demonstrar sua pertinência com o processo produtivo, tendo sempre em consideração o relatório descritor das atividades empresariais constantes no Anexo II da Manifestação de Inconformidade (fls. 1070/1266).

Salienta que foram juntadas todas as notas fiscais relativas aos insumos no Anexo III da Manifestação de Inconformidade (fls. 1267/2203) que deu gênese ao acórdão ora atacado.

Passa-se à análise dos tópicos apresentados pela recorrente.

4.1.1 Material de embalagem

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de material de embalagem, alegando que a decisão ora atacada não reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos por entender que estes não se enquadram na definição de insumos pelos mesmos motivos dos paletes de madeira, tratados anteriormente.

Contesta o entendimento exarado no sentido de que apenas as embalagens incorporadas ao produto final industrializado se mostrariam passíveis de créditos referentes ao PIS e à Cofins, argumentando que as embalagens utilizadas para o armazenamento, transporte e manuseio dos produtos, durante o processo produtivo, representam custos que, por óbvio, incorporam-se ao custo final do produto comercializado influenciando, inclusive, no faturamento que constitui o fato gerador dos tributos em comento.

Defende que a possibilidade de creditamento sobre as despesas com material de embalagem é indubitavelmente aceita pela legislação aplicável. Isso porque esses tipos de materiais são indispensáveis para que os queijos, requeijões, caixas de leite e creme de leite sejam devidamente acondicionados e transportados; são vendidos junto com o próprio produto; e que é impensável embalar um desses produtos sem lacrá-los ou etiquetá-los. São evidentemente insumos que devem ser considerados como material de embalagem.

Entendo que assiste razão à recorrente neste ponto.

Nesse sentido foi publicada a Súmula CARF nº 235, com a seguinte redação:

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Portanto, voto por dar provimento à reversão das glosas de créditos sobre materiais de embalagem.

4.1.2 Material de manutenção, peças e partes de máquinas e equipamentos

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação aquisições de material de manutenção peças e partes de máquinas e equipamentos, que alega serem *“insumos utilizados no processo industrial correspondente a óleo de lubrificação, formas, telas, resistências, tubos, polias, blocos de contato, cabos, anéis, estabilizadores, sopradores, drenotelas, nitrogênio líquido, gás argônio, gás acetileno, gás carbônico, gás GLP, inversor de frequência, juntas, lonas de fricção, retentores, chaminés, vigas, abraçadeiras, tanques para salmora, cabos de aço, lenha para caldeira, graxa, drenos, copos, cilindros, válvulas, chapas, rolamentos, mangueiras, interruptores, módulos, controlador de processos, mancais, buchas, caixa de inox, poliuretano, unidade compressora, fitas de impressão, tecidos de fibra de vidro, protetor de correia, borrachas, disjuntores, soquetes, conjunto de reparo, cola, fusível, bloco de contato, polia dentada, manoplas, eletrodutos, isolador, cavaletes, isoladores, rodízios, fonte, relé, hélices, gaxeta, estator, bobinas, entre outros”*.

A DRJ manteve tais glosas, assim concluindo:

Portanto, cabe à contribuinte fazer prova, primeiramente, de qual a função no processo produtivo dos bens listados no Anexo II (fls. 195/196), quais são as máquinas e os equipamentos em que são utilizados, quais são as notas fiscais relacionadas a estes dispêndios, qual o crédito mensal sobre esses gastos a que tem direito e, por fim, demonstrar que estes bens não integram o ativo imobilizado. Sem tal demonstração não é possível deferir o crédito pleiteado.

Em sede recursal, a recorrente argumenta que:

- as exigências trazidas pela autoridade julgadora se mostram impossíveis, haja vista que a comprovação da efetiva utilização desses componentes no processo produtivo seria inviável;
- se dedica unicamente ao beneficiamento e comercialização de laticínios, nada tendo a ver com a comercialização de componentes mecânicos;
- todo e qualquer material ou peça apontados e adquiridos são utilizados tão-somente para manutenção de seu maquinário industrial, o que não poderia ser diferente visto que não há revenda deste tipo de mercadoria;
- ao contrário do que argumenta o acórdão recorrido, todas as notas fiscais relacionadas a tais dispêndios foram devidamente apresentadas na Manifestação de Inconformidade, jungidas ao processo administrativo nas fls. 1.267/2.203; e
- é evidente que as partes e as peças de reposição adquiridas são utilizadas em suas máquinas e equipamentos do processo de produção, sendo que não se prestam para aumento da vida útil do maquinário para fins de aplicação do art. 346, do RIR/99, como aduziu o acórdão recorrido, bem

como tais bem (materiais e peças para manutenção) não integram o ativo imobilizado.

Cita o relatório descritor do processo produtivo no Anexo II da Manifestação de Inconformidade (fl. 1.265).

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço, conforme reconhece o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 (parágrafo nº 89).

A incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

No presente caso, a recorrente calculou créditos considerando os bens em questão como insumos, com base, portanto, no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, os créditos foram apurados sobre o valor dos bens adquiridos no mês (art. 3º, §1º, inciso I) e não sobre os encargos de depreciação (art. 3º, §1º, inciso III).

Sendo assim, no presente caso somente podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos alocados no processo produtivo, mas que não tenham sido escriturados no ativo imobilizado.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de material de manutenção, peças e partes de máquinas e equipamentos cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a **efetiva** utilização de tais bens na manutenção de bens do ativo imobilizado do processo produtivo, bem como que não foram escriturados no ativo imobilizado.

A recorrente informa ter juntado ao processo todas as notas fiscais relativas aos insumos no Anexo III da Manifestação de Inconformidade, onde se verifica haver a indicação do tópico “*Material de manutenção, peças e partes de máquinas e equipamentos*” (fls. 1724 e ss.).

Embora sejam hábeis, em tese, a comprovar aquisições de bens, as notas fiscais, por si só, não são aptas a comprovar a utilização de tais bens no processo produtivo da indústria, porque não trazem essa informação. Ademais, careceria demonstrar a vinculação dessas notas com as glosas efetuadas pela fiscalização.

Nos processos de ressarcimento ou compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, sendo que a comprovação da certeza e da liquidez do crédito constitui requisito essencial à acolhida do pedido de compensação. É o que reza o caput do art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (grifou-se)

A alegação do direito creditório, ainda que acompanhada de notas fiscais de aquisição de bens, mas sem a comprovação da utilização de tais bens na manutenção de ativo produtivo baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.3 Materiais de higienização e esterilização

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de materiais para higienização e esterilização da indústria conforme normas sanitárias, a exemplo do hipoclorito de sódio, soda cáustica, detergentes, peróxido de hidrogênio, ácido nítrico, carbonato de sódio, water NH, ácido, desincrustante, barrilha, escova de tubulação, kalyclean, sulfato de alumínio, entre outros.

A DRJ não reconheceu tais créditos, entendendo da seguinte forma:

Evidentemente as despesas de limpeza não guardam relação direta com a produção ou fabricação de leite e seus derivados. São, na verdade, despesas operacionais, isto é, gastos atinentes à atividade geral da empresa, os quais não se coadunam com a definição de “insumo”, para fins de apuração do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

A recorrente afirma que as normas de higiene são extremamente rigorosas para produtores de leite e que, por força das normas técnicas, é forçada a manter suas instalações altamente higienizadas, sob pena de sofrer embargos das autoridades sanitárias.

Cita o relatório descritor das suas atividades no Anexo II da Manifestação de Inconformidade (fls. 1070/1266), destacando que suas instalações passam pelas seguintes higienizações (fl. 1262 e ss.): (i) limpeza manual, com produtos neutros, em pisos, paredes, equipamentos e utensílios; (ii) limpeza pelo sistema CIP (Clean in Place), que insere produtos alcalinos nas tubulações, realizando a limpeza por arraste; (iii) sanitização com ácidos, biguanida, natamicina etc., para eliminar micro-organismos em botas e mãos de todos que têm acesso às áreas de produção.

Conclui que esses produtos de limpeza se configuram, portanto, como insumos utilizados, indispensáveis e relacionados à sua produção industrial e, inclusive, ao contrário do que se consignou no acórdão da DRJ, entram em contato com a mercadoria final, uma vez que deixam sua marca indelével de limpeza em todos os espaços da indústria.

Entendo que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições, conforme interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, em seu subitem “7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS”.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de materiais de higienização e esterilização cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a **efetiva** utilização de tais bens no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

Apesar de ter informado que todas as notas fiscais relativas aos insumos foram juntadas ao processo, a recorrente não fez menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, sem a indicação das notas fiscais relacionadas a esses dispêndios e sem a comprovação da sua utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.4 Equipamento de proteção individual — EPI

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de equipamento de proteção individual – EPI, a exemplo de aventais, luvas, máscaras em TNT, toucas em TNT, botinas de segurança, calça PVC, protetor facial, blusão PVC, capa com mangas, luvas de raspa, luvas de látex, calça branca, camisa branca, jaleco branco, toucas em geral, calças azuis, mangotes descartáveis, botas de PVC, entre outros.

A DRJ não reconheceu tais créditos, entendendo da seguinte forma:

Por óbvio que os materiais de segurança e os EPI sofrem desgaste e danos durante seu uso. Para serem considerados insumos, entretanto, existe um outro requisito estabelecido pelas Instruções Normativas [IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004], que é a ação ter sido diretamente exercida pelo produto em fabricação. Este não é o caso dos materiais de segurança e dos EPI, pois eles cumprem uma função acessória no processo produtivo, não integrando efetivamente o circuito

percorrido pelo produto. Não é possível, portanto, afirmar que o desgaste desses materiais seja função da ação diretamente exercida pelo produto em fabricação.

A recorrente alega que os EPIs se configuram como insumos que compõem o processo produtivo, pois são indispensáveis para a proteção dos trabalhadores e continuidade dos trabalhos; e que pode inclusive sofrer embargos e interdições pelos fiscais do Ministério do Trabalho e Emprego. Cita o art. 161, caput, da CLT.

Entendo que os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo, conforme interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, em seu subitem “9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA”.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de equipamentos de proteção individual cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a **efetiva** utilização de tais bens no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

Apesar de ter informado que todas as notas fiscais relativas aos insumos foram juntadas ao processo, a recorrente não fez menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, sem a indicação das notas fiscais relacionadas a esses dispêndios e sem a comprovação da sua utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.5 Materiais para controle de qualidade e cumprimento de normas sanitárias

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de materiais para controle de qualidade e cumprimento de normas sanitárias, a exemplo de tubos de ensaio, álcool etílico, alizarol, iodeto de potássio, pisseta plástica graduada, escovas para tubos de ensaio, filtros qualitativos, ácido sulfúrico, pipetador, pipetador manual, caldo verde brilhante, frascos, guaiacol, micropipetas, kit charm para antibióticos, lamparinas, sacos esterilizados, solução sulfocrômica, algodão hidrófilo, fosfatase, alcalina, glicerina,

reagentes, cloreto de potássio, fenoftaleína, glicerina bi-destilada, termômetros, tubos látex, água oxigenada, bequer de plástico, bocal cerâmico, caixa de isopor, cloreto de potássio, eletrodo, estante para tubo de ensaio, frasco para coleta, iodo, nitrato de prata, pepsina, rolha para butirômetro, entre outros.

A DRJ não reconheceu tais créditos, entendendo da seguinte forma:

(...) não são todos os gastos com aquisição de bens e serviços que a empresa faz em sua atividade que podem ser considerados insumos para efeito de geração de créditos na tributação não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Para esta finalidade a legislação estabelece algumas condições, das quais chama-se a atenção para a alínea “a” do inciso I do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e da alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, as quais dispõem que os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação ou produção de bens destinados à venda devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção desses bens. Excluem-se, portanto, do conceito de insumo, as despesas indiretas ocorridas na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

A recorrente alega que é simplesmente impossível controlar a qualidade do leite e dos demais produtos sem os materiais para controle de qualidade e cumprimento de normas sanitárias, que são insumos do processo produtivo mormente porque entram em contato direto com o leite; e que é inerente à produção de qualquer produto derivado do leite a despesa com análises químicas e laboratoriais, sem as quais é impossível garantir que o produto servirá para a alimentação humana. Cita o relatório descritor do processo produtivo no Anexo II da Manifestação de Inconformidade (fls. 1.070/.1.266).

Entendo que os testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima ou produto intermediário e produto em elaboração, considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens, podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, em seu item “11. “CUSTOS” DA QUALIDADE”.

No mesmo sentido, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação são exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou na prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos na legislação das contribuições, conforme interpretado pelo referido Parecer Normativo em seu item “4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL”.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de materiais para controle de qualidade e cumprimento de normas sanitárias cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a efetiva utilização de tais bens no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

A recorrente informa ter juntado ao processo todas as notas fiscais relativas aos insumos no Anexo III da Manifestação de Inconformidade, onde se verifica haver a indicação do tópico “*Materiais para controle de qualidade e cumprimento de normas sanitárias*” (fls. 1355 e ss.).

Embora sejam hábeis, em tese, a comprovar aquisições de bens, as notas fiscais, por si só, não são aptas a comprovar a utilização de tais bens no processo produtivo da indústria, porque não trazem essa informação. Ademais, careceria demonstrar a vinculação dessas notas com as glosas efetuadas pela fiscalização.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A alegação do direito creditório, ainda que acompanhada de notas fiscais de aquisição de bens, mas sem a comprovação da sua utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.6 Materiais de limpeza

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de materiais de limpeza, a exemplo de baldes, escovas, solupan, intercap, sacos plásticos, detergentes, sabonetes antibactericidas entre outros, com os mesmos argumentos apresentados no “*item iii*” e “*item v*”, no que se refere à necessidade de higienização e observância das regras sanitárias.

Conforme já mencionado neste voto, os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições, conforme interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, em seu subitem “7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS”.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de materiais de limpeza cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a efetiva utilização de tais bens na produção de bens.

Apesar de ter informado que todas as notas fiscais relativas aos insumos foram juntadas ao processo, a recorrente não fez menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, sem a indicação das notas fiscais relacionadas a esses dispêndios e sem a comprovação da sua utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.7 Materiais para tratamento de efluentes

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de materiais para tratamento de efluentes, mencionando micro-organismos, enzimas, aceleradores, cleanet, biotrat, alpha, ômega, melaços de cana, proquim, entre outros.

A DRJ não reconheceu tais créditos, entendendo da seguinte forma:

Quanto ao processo de tratamento da água efluente do processo industrial, em que pese poder ser necessário ou mesmo indispensável para a viabilização da atividade industrial da consulente, não pode ser considerado parte ou etapa, stricto sensu, desse mesmo processo industrial, que, a rigor, entende-se ser concluído com a obtenção do produto industrializado final. Forçoso concluir, pois, que seria uma etapa posterior e complementar desse processo industrial e, sendo assim, os produtos nele empregados não são aplicados ou consumidos na obtenção dos próprios produtos industrializados, não podendo se caracterizar como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

A recorrente alega que o processo industrial consome grande quantidade de água, a qual fica impregnada de diversos resíduos que não podem ser dispensados em rios e lagos; que é responsável por essa "água poluída", que a Conama trata como efluentes e estabelece padrões absolutamente rigorosos para o lançamento no meio ambiente.

Por isso, a empresa mantém em todas as unidades sistema de controles de eliminação de resíduos, químicos, biológicos e gasosos, nos termos da legislação aplicável. Mantém um técnico permanentemente em cada unidade para realizar o controle contínuo dos efluentes. Não fosse assim, teria todas as suas licenças ambientais de operação cassadas.

Entendo que o tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação é exemplo de item utilizado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços pela pessoa jurídica que pode ser considerado insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, em seu item “4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL”.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de materiais para tratamento de efluentes cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a efetiva utilização de tais bens no tratamento de efluentes.

Apesar de ter informado que todas as notas fiscais relativas aos insumos foram juntadas ao processo, a recorrente não fez menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, sem a indicação das notas fiscais relacionadas a esses dispêndios e sem a comprovação da sua utilização no tratamento de efluentes baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.8 Materiais para manutenção da fábrica

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de materiais para manutenção da fábrica, mencionando gastos com eletrodos, chapas, lâmpadas, thinner, silicone, cantoneiras, tintas, parafusos, porcas, plugues, fechos, tampas, graxa, arruelas, pinos, mangueiras, painéis, luminárias, terminais, conexões, transformadores, tomadas, emendas, isoladores, telas, portas, rolamentos, filtros, relés, exaustores, entre outros.

A DRJ não reconheceu tais créditos, entendendo da seguinte forma:

(...) não é todo e qualquer dispêndio da Contribuinte, ainda que seja necessário à fabricação de seus produtos, que pode ser base para cálculo de seus créditos. Obviamente, os bens utilizados para a manutenção da fábrica não contribuem diretamente para a modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade do produto, ou para o seu aperfeiçoamento para consumo. Não podem ser considerados, por isso, insumo de sua produção.

A recorrente explica que esses bens são facilmente tratados como custo de produção da interessada, nos termos do art. 290, do RIR/99. Cita o Acórdão CARF nº 3302-001.781.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço, conforme reconhece o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 (parágrafo nº 89).

A incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

No presente caso, a recorrente calculou créditos considerando os bens em questão como insumos, com base, portanto, no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, os créditos foram apurados sobre o valor dos bens adquiridos no mês (art. 3º, §1º, inciso I) e não sobre os encargos de depreciação (art. 3º, §1º, inciso III).

Sendo assim, no presente caso somente podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado do processo produtivo não incorporados ao ativo imobilizado.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de materiais para manutenção da fábrica cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a **efetiva** utilização de tais bens na manutenção da fábrica e que não foram escriturados no ativo imobilizado.

Apesar de ter informado que todas as notas fiscais relativas aos insumos foram juntadas ao processo, a recorrente não fez menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, sem a indicação das notas fiscais relacionadas a esses dispêndios e sem a comprovação da sua utilização na manutenção da fábrica baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.9 Material intermediário

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de material intermediário, tais como luminárias, disco de corte, lixas, fita crepe, parafusos, porcas, brocas, pilhas, adesivo instantâneo, bateria, trena, cartuchos de impressão, extintores, transformadores, gaveteiros, facas, entre outros.

Diz que não compreende a razão desses insumos terem sido glosados pelo AFRFB, uma vez que a IN RFB nº 404/04 é clara ao declará-los como insumos.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de material intermediário cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a efetiva utilização de tais bens no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

A recorrente informa ter juntado ao processo todas as notas fiscais relativas aos insumos no Anexo III da Manifestação de Inconformidade, onde se verifica haver a indicação do tópico “*Material intermediário — INSUMO*” (fls. 1874 e ss.).

Embora sejam hábeis, em tese, a comprovar aquisições de bens, as notas fiscais, por si só, não são aptas a comprovar a utilização de tais bens no processo produtivo da indústria, porque não trazem essa informação. Ademais, careceria demonstrar a vinculação dessas notas com as glosas efetuadas pela fiscalização.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A alegação do direito creditório, ainda que acompanhada de notas fiscais de aquisição de bens, mas sem a comprovação da utilização de tais bens na manutenção de ativo produtivo baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.10 Tratamento de água utilizada no processo industrial

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de materiais para tratamento de água utilizada no processo industrial, tais como como cortrol, depositrol, optisperse, spectrus, water B oxigen, entre outros.

A DRJ não reconheceu tais créditos, entendendo da seguinte forma:

(...) impõe-se como requisito indispensável para ser considerado como insumo que o bem ou serviço seja aplicado ou consumido no processo produtivo. Assim, os gastos com material de uso em geral e produtos químicos para o laboratório e para utilização no tratamento de água, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da citada atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos fabricados pela interessada, não se caracterizando como insumos. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

A recorrente alega que não é possível utilizar água sem qualquer tratamento, diga-se, direto da torneira, para fabricar seus produtos e que a água tratada é adicionada ao processo produtivo, mantendo contado direto com os produtos, o que por si só atenderia aos requisitos da IN RFB 404/04, como demonstra o relatório descritor das atividades empresariais acostadas no Anexo II da manifestação de inconformidade.

Conclui ser incontroverso que os produtos para tratamento da água são insumos que entram em contato direto com o produto industrializado, sendo utilizados, indispensáveis e relacionados à produção, pelo que é inaceitável que assim não sejam considerados. Cita acórdão do CARF.

Pelas razões apresentadas, e considerando que a recorrente é uma indústria de alimentos, entendo que o tratamento de água utilizada no processo industrial é passível, em tese, de enquadramento no conceito de insumo para fins de geração de crédito das contribuições.

Compulsando os autos, porém, verifico que a recorrente não discriminou as aquisições de produtos para tratamento de água utilizada no processo industrial cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a **efetiva** utilização de tais bens no referido tratamento de água.

A recorrente informa ter juntado ao processo todas as notas fiscais relativas aos insumos no Anexo III da Manifestação de Inconformidade, onde se verifica haver a indicação do tópico “*Tratamento de água utilizada no processo industrial*” (fls. 1937 e ss.).

Embora sejam hábeis, em tese, a comprovar aquisições de bens, as notas fiscais, por si só, não são aptas a comprovar a utilização de tais bens no processo produtivo da indústria, porque não trazem essa informação. Ademais, careceria demonstrar a vinculação dessas notas com as glosas efetuadas pela fiscalização.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A alegação do direito creditório, ainda que acompanhada de notas fiscais de aquisição de bens, mas sem a comprovação da utilização de tais bens no tratamento de água no

processo industrial baseada na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

Assim, em face da falta de identificação das operações e da comprovação da certeza e da liquidez do crédito em questão, não há como reconhecer o direito reclamado.

Ante o exposto, nego provimento à reversão de glosas requerida neste tópico.

4.1.11 Manutenção de veículos

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a despesas com manutenção de veículos. São correias, tensor, maçaneta, fusível, rolamento porca, retentor, tacógrafo, lubrificantes entre outros.

A DRJ não reconheceu tais créditos, entendendo da seguinte forma:

Obviamente, por tais veículos não estarem relacionados ao processo produtivo da manifestante, não podem ser considerados insumos, consoante conceito acima delineado. São, na verdade, despesas operacionais, isto é, gastos atinentes à atividade geral da empresa, os quais não se coadunam com a definição de “insumo”, para fins de apuração do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

A recorrente alega que os veículos são utilizados para que seus funcionários se desloquem até fornecedores rurais; para que técnicos se desloquem entre as unidades para verificar o cumprimento de normas; para que colaboradores se dirijam a órgãos públicos a fim de obter licenças e autorizações necessárias às atividades; e para que vendedores visitem clientes a fim de viabilizar o escoamento da produção.

Conclui ser inequívoco que esses gastos são suportados por seu faturamento, daí a necessidade de observar a não-cumulatividade do PIS/COFINS.

O conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

Assim, as despesas com veículos acima mencionadas, não relacionadas com o processo produtivo, não podem ser consideradas insumos, consoante conceito acima delineado. São, na verdade, despesas operacionais, isto é, gastos atinentes à atividade geral da empresa, os quais não se coadunam com a definição de “insumo”, para fins de apuração do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

Assim, nego provimento ao recurso neste ponto.

4.1.12 Material de escritório

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a despesas com material de escritório, tais como materiais de informática, cartuchos de impressão, bobinas, entre outros.

Alega que o setor administrativo é uma etapa de alta relevância em seu processo produtivo. E mais, tais elementos devem ser tratados como insumos pelo simples fato de as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em diversos momentos, fazerem referência às despesas relacionada à parte administrativa, como é o caso da energia elétrica, despesas com aluguéis de prédios, benfeitorias em imóvel próprio, qualquer que seja sua destinação.

Sem razão a recorrente pois, conforme já mencionado neste voto, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.

Nesse sentido, assim concluiu o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018:

Conclusão

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens; (...)

Assim, nego provimento ao recurso neste ponto.

4.2 Fretes sobre compras

A fiscalização glosou créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados em relação a custos com fretes sobre compras de “leite in natura” à alíquota de 7,6%, por considerar indevido o aproveitamento de créditos sobre fretes na aquisição de insumos não onerados pela contribuição, uma vez que a aquisição deste insumo não dá direito ao crédito básico, nos termos do artigo 3º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, e do artigo 9º, inciso II e III, da Lei nº 10.925/2004.

Sobre o valor dos mencionados fretes, contudo, a fiscalização concedeu o crédito presumido estabelecido pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 (fl. 951), calculado mediante aplicação de alíquota correspondente a 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente alega que é absolutamente ilegal a vinculação dos créditos dos fretes aos créditos do insumo transportado, uma vez que não existe qualquer determinação legal nesse sentido, tampouco se observa razoabilidade em tal entendimento, motivo pelo qual requer seja afastada a glosa referente aos créditos desses fretes.

Essa questão se resolve com a Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, com vigência em 27/06/2024, nos seguintes termos:

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. (grifou-se)

A referida súmula estabelece dois condicionais para a tomada de créditos: o registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição. Verifica-se que há o registro de forma autônoma na planilha da fiscalização (fls. 609/620), mas não se encontra presente no presente processo, de forma conclusiva, a segunda condicional.

Assim, não se pode afirmar com convicção que os referidos fretes teriam sido efetivamente tributados, cabendo essa verificação à unidade preparadora, que deve contar com a colaboração da própria contribuinte para elucidar a questão.

Entendo, portanto, que deve ser aplicada a Súmula CARF nº 188, em seus estritos termos, inclusive no que se refere à efetiva tributação dos fretes.

Tendo em vista que a fiscalização concedeu o crédito presumido à alíquota de 60% de 7,60%, ou seja, à alíquota de 4,56%, as glosas de créditos a serem revertidas, nos termos acima, devem ser calculadas aplicando-se sobre o valor das operações (fls. 609/620) a alíquota correspondente à diferença entre o valor da alíquota do crédito básico (7,6%) e a do crédito presumido (4,56%).

5 Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos atinentes às glosas de créditos sobre gastos com paletes de madeira, em face da preclusão. Na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, com vistas a reconhecer o direito de crédito referente a fretes sobre compras de insumos não onerados pela contribuição, nos termos da Súmula CARF nº 188, bem como sobre material de embalagem, nos termos da Súmula CARF nº 235.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

ACÓRDÃO 3002-003.950 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10935.720566/2012-14

DOCUMENTO VALIDADO