



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.720569/2012-40
ACÓRDÃO	3002-003.953 – 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: 01/01/2008 a 31/12/2008

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.

AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria não contestada em sede de Recurso Voluntário, encontrando-se, portanto, definitivamente decidida no âmbito do processo administrativo fiscal.

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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

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).

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

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).

CRÉDITOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. PALETES DE MADEIRA. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

Os custos ou despesas com embalagem e pallets para acondicionamento e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp no 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo.

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 material de escritório e devoluções de vendas, 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: (i) por unanimidade de votos, 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; e (ii) por maioria de votos, em reconhecer o direito ao crédito sobre paletes de madeira, nos termos da Súmula CARF nº 235, vencido o Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (relator), que negava provimento neste ponto. Designado o Conselheiro Adriano Monte Pessoa para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Adriano Monte Pessoa - Redator Designado

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 Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa referentes aos quatro trimestres do ano-calendário 2008, 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.

Analizada a pretensão, a Seção de Fiscalização (Safis) da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Cascavel - PR proferiu o Despacho Decisório nº 3/2013 (fls. 674/684), deferindo parcialmente os créditos do 1º ao 4º trimestre de 2008, conforme quadro a seguir:

Nº do PER	Período do Crédito	Valor Pleiteado		Valor Deferido	
20932.74726	1º Trimestre de 2008	R\$	196.354,65	R\$	163.804,14
15033.11436	2º Trimestre de 2008	R\$	242.645,18	R\$	158.471,99
11973.43712	3º Trimestre de 2008	R\$	256.272,60	R\$	178.688,32
20097.20185	4º Trimestre de 2008	R\$	282.161,26	R\$	205.890,00
Total		R\$ 977.433,69		R\$ 706.854,45	

Com base no crédito deferido pela fiscalização, a Seção de Orientação e Análise Tributária (Saort) proferiu o Despacho Decisório de nº 152/2013 (fls. 717/721), 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 procedente em parte, reconhecendo em parte o direito creditório, conforme acórdão proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa.

MATERIAL DE EMBALAGEM. PALETES DE MADEIRAS.

O desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

MATERIAL DE MANUTENÇÃO. PEÇAS E PARTES DE MÁQUINAS EQUIPAMENTOS.

Somente as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens destinados à venda e que não estejam escrituradas no ativo imobilizado geram direito aos créditos de PIS/Pasep e Cofins.

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 dão direito aos créditos básicos do PIS/Pasep e da Cofins os custos com fretes sobre compras de bens que também proporcionam créditos das contribuições.

FRETES SOBRE VENDAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Comprovadas as despesas com fretes sobre vendas defere-se à contribuinte os créditos respectivos.

COMPRAS DE EMBALAGENS. QUEIJO E REQUEIJÃO. ERRO DE FATO.

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

COOPERATIVAS. VENDAS COM SUSPENSÃO.**OBRIGATORIEDADE.**

É obrigatória, desde 4 de abril de 2006, a suspensão da incidência de PIS/Pasep e Cofins quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006.

CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CUMULATIVIDADE. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004 não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução do PIS/Pasep e da Cofins apurada no regime de incidência não cumulativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

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 Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada do julgamento em 13/06/2014, a recorrente apresentou recurso voluntário em 11/07/2014, 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; fretes sobre compras; devoluções de vendas; e compras com suspensão.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

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, exceto em relação à glosa de créditos referentes a material de escritório e ao pedido de reversão de glosas de créditos referentes a devoluções de vendas.

2.1 Material de escritório

Não houve argumentação por parte da recorrente com relação à glosa de créditos referentes a material de escritório, constando somente a informação: “*Inserir a argumentação que colocamos nos outros RV quanto aos materiais de escritórios*” (fl. 9378).

Considera-se preclusa a matéria não contestada em sede de recurso voluntário, encontrando-se, portanto, definitivamente decidida no âmbito do processo administrativo fiscal, razão pela qual não deve ser conhecida.

2.2 Devoluções de Vendas

A fiscalização glosou créditos da Contribuição para o PIS/Pasep referentes a devoluções de vendas informadas nos Dacon, porque tais valores não guardaram consonância com os registros de entradas da empresa, conforme demonstrativo apresentado em resposta a intimação nos quais não constam valores para os CFOP relativos a devoluções – 1.201 e 2.201.

A contribuinte, por sua vez, afirma que as devoluções ocorreram. Anexa as notas fiscais que comprovariam as operações (Anexo VIII). Como pode se constatar das fls. 1.986 e seguintes, há dezenas de notas de devolução de vendas, inclusive naqueles CFOP, 1.201 e 2.201, indicados pelo AFRFB no Despacho Decisório.

Visando resolver essa questão, com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, autoridade julgadora de primeira instância solicitou à DRF de origem a realização de diligência fiscal para certificar a ocorrência das devoluções de vendas e apurar, se fosse o caso, os créditos mensais respectivos, conforme consta do Despacho de Diligência (fls. 9254/9255).

Apesar de intimada pela fiscalização a apresentar demonstrativos com a indicação de dados acerca de todas as devoluções de vendas ocorridas no período, que ensejaram o creditamento do PIS/Pasep e da Cofins (fls. 9257/9269), a contribuinte nada apresentou.

Foi, então, emitido o Termo de Diligência Fiscal (fls. 9271/9272), que assim resolveu a questão de acordo com a DRJ:

5. Entretanto, decorrido o prazo assinado para a apresentação de resposta, não foi apresentada pelo contribuinte nenhuma informação ou documento relacionado ao tema.

6. Além disso, mesmo que a empresa tivesse direito à apuração de crédito sobre parcela (ou mesmo sobre a totalidade) das devoluções de vendas, tal fato em nada teria alterado o valor passível de ressarcimento nos diversos trimestres do

ano-calendário de 2007, haja vista que os referidos créditos teriam que ser imputados às vendas tributadas no mercado interno e não às vendas não tributadas, sendo que, para que houvesse alteração no montante passível de ressarcimento, os créditos deveriam ser imputados às vendas não tributadas no mercado interno e deveria ocorrer desconto dos mesmos. Conforme pode ser verificado nas planilhas de controle dos saldos (fls. 670/673), os débitos do PIS apurados nos diversos meses foram deduzidos integralmente dos créditos presumidos apurados no mesmo mês, restando em todos os períodos saldos expressivos nesta rubrica.

...

8. Desta forma, não havendo nenhuma alteração a ser efetuada nos cálculos respectivos conforme exposto, encerro a diligência e encaminho o presente processo para a DRJ/Curitiba-PR para prosseguimento.

9. Deixo de dar ciência do teor desta diligência, tendo em vista a falta de apresentação de resposta ao Termo de Intimação Fiscal, o que demonstra a falta de interesse do contribuinte no reexame do assunto questionado.

Nesses termos, a DRJ decidiu não conceder qualquer crédito à contribuinte relativamente às devoluções de vendas.

Conforme o exposto acima, embora autoridade julgadora de primeira instância tenha oportunizado à recorrente, por meio de diligência fiscal, prestar informações à fiscalização para certificar a ocorrência das devoluções de vendas e **apurar, se fosse o caso, os créditos mensais** respectivos, nenhuma informação ou documento relacionado ao tema foi apresentado.

Em vista das divergências de dados apontadas no despacho decisório, entendo que a mera apresentação de notas fiscais de entrada, porém sem a devida certificação por parte da autoridade fiscal da efetiva ocorrência das devoluções de vendas e dos créditos respectivos, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito reclamado.

A prova da existência do direito creditório está a cargo de quem o alega (art. 373, I, do CPC) e deve ser apresentada na impugnação, ou na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo exceções que não se aplicam ao presente caso, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, considerando que a recorrente não apresentou na manifestação de inconformidade documentação hábil e idônea para comprovar a certeza e liquidez do crédito reclamado, considero precluso o direito de fazê-lo neste momento processual em face da legislação acima citada.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário neste ponto.

3 Preliminar

3.1 Incompetência da autoridade administrativa

Alega a recorrente que o Despacho Decisório nº 3/2013 (fls. 674/684) 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 3/2013 foi apenas assinado pelo AFRFB, como se percebe de seu encerramento (fl. 684), não havendo qualquer manifestação de seu superior, resta que se trata de um ato administrativo maculado por vício de competência, devendo ser anulado com fulcro no art. 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72; e
- a nulidade do Despacho Decisório nº 3/2013 — Safis (fls. 674/684), que foi assinado isoladamente pelo AFRFB, não é convalidada pela assinatura do Delegado da RFB no Despacho Decisório nº 152 (fls. 717/7721).

Não assiste razão à recorrente.

Conforme expressamente mencionado na conclusão do Despacho Decisório nº 3/2013 – Safis (fl. 684), 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 aquisições de paletes de madeira

No item *"PALETES DE MADEIRAS"*, a fiscalização glosou créditos apurados em relação às compras desses produtos indicadas em demonstrativo anexo (fls. 533/541), sob o fundamento de que não representam aquisição de produtos utilizados como insumos no processo produtivo da empresa, mas sim um bem utilizado no manuseio e transporte de produtos em geral, fato este que veda a apuração de crédito em conformidade com o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002.

Na peça recursal, a recorrente alega:

- ser possível o auferimento de créditos a partir das despesas com paletes de madeira, posto que utilizados, indispensáveis e relacionados para a produção;
- que a referida despesa se amolda exatamente ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.637/03. E mais, mesmo a restritiva IN RFB nº 404/04, em seu art. 8º, inc. I, alínea "b", c.c. §4º, inc. I, alínea "a", aceita os materiais de embalagem como insumos de PIS/COFINS;
- que nunca houve resistência do CARF em aceitar os paletes como insumos de PIS/COFINS, citando julgados;
- que os paletes de madeira são utilizados em diversas fases do processo produtivo, como comprova o incluso relatório nominado "*Descrição Geral do Processo Produtivo da Empresa*" (fls. 797/994 anexo II da Manifestação de Inconformidade);
- que após o envasamento/empacotamento de requeijão (fl. 808, 817), de queijos (fl. 820, 830, 839, 849, 859, 870, 875, 885, 896, 907, 920, 924), de bebidas lácteas (fl. 938) de creme de leite (fl. 946, 954), de manteiga (fl. 962, 970), de leite (fl. 979, 987), os recipientes passam a ficar agrupados sobre paletes de madeira. Daí já se percebe que os paletes são um custo de produção, nos termos do art. 290, do RIR/99;
- que as indústrias realizam o chamado "*processo de paletização*" ou "*produção paletizada*", que consiste em organizar a produção sobre paletes e realizar o envelopamento com uma película plástica protetora. Isto facilita o manuseio dentro da fábrica e, também, para o embarque nos caminhões de distribuição, por meio de empilhadeiras; e
- que é evidente que se trata de um material de embalagem, uma vez que os adquirentes da produção também exigem sejam entregues tais produtos sobre paletes, o que facilita o manejo do produto no momento de descarregá-lo dos caminhões.

Conclui que, pelas breves considerações acima, fica comprovado que os paletes de madeira integram o custo de produção e são um insumo indispensável para a comercialização, devendo ser considerado como material de embalagem dos queijos, requeijões, bebidas lácteas, creme de leite, manteiga e leite. Cita acórdão do CARF.

Entendo que não assiste razão à recorrente neste ponto.

Conforme exposto acima, os paletes de madeira em questão são utilizados após o envasamento/empacotamento dos produtos, a fim de organizar a produção, facilitar o manuseio dentro da fábrica e, também, o embarque e a descarga dos caminhões de distribuição.

Assim, embora se mostrem indispensáveis e totalmente relacionados à atividade da empresa, tais produtos são utilizados após o processo de produção de bens.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Desse modo, por serem utilizados após a finalização do processo produtivo, os paletes de madeira não podem ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições.

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

*52. Nada obstante, **nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições**, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.*

(...)

*55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.** (grifou-se)*

Portanto, gastos com paletes para transporte de produtos acabados, ainda que essenciais ou relevantes para as atividades e comercialização dos produtos da recorrente, não configuram insumos utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, razão pela qual não configuram operações com direito a crédito das contribuições.

Portanto, voto por negar provimento à reversão das glosas de créditos sobre paletes de madeira.

4.2 Créditos em relação a compras de produtos diversos

No item “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. 544/562), 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 10.637/2002.

Na peça recursal, a recorrente esclarece que a fim de manter a coerência da argumentação em relação à decisão ora atacada, tratará separadamente de cada modalidade de produtos adquiridos, demonstrando em cada tópico a natureza e importância de cada uma dessas modalidades ao seu processo produtivo de forma a, em consonância com as razões expostas nos tópicos IV.I, IV.II e IV.III do recurso, tornar evidente o caráter de insumo dessas aquisições.

Salienta que todos os materiais referidos foram devidamente amparados por documentação hábil à comprovação de sua efetiva aquisição, quais sejam as notas fiscais, as quais já foram juntadas à Manifestação de Inconformidade (fls. 732 e ss.). E que, a fim de simplificar o processo quanto à prestação repetitiva de matéria probatória se restringirá à menção das páginas do processo em que se encontram as notas fiscais referentes a cada tópico (fl. 9361).

Passa-se à análise dos tópicos apresentados pela recorrente.

4.2.1 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.

4.2.2 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, *“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 (vide notas fiscais de fls. 1.731 e ss. — Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”*.

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 do Anexo), 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.

Em sede recursal, a recorrente argumenta em síntese que:

Destarte, não se pode admitir o entendimento esposado pelo acórdão da DRJ combatido, quanto a necessidade de comprovação individual da função do material ou peça no processo produtivo para sua consideração como insumo, pois: i) restaria inviável a demonstração individual de cada material/peça de manutenção diante do porte de seu processo produtivo e, ii) de maneira geral, para não dizer lógica, conclui-se que todo e qualquer material ou peça apontados e adquiridos pela Recorrente 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.

É evidente que as partes e as peças de reposição adquiridas pela Recorrente 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 da Recorrente.

Ressalta-se, mais uma vez, que todas as notas fiscais relacionadas a tais dispêndios foram devidamente apresentadas na Manifestação de Inconformidade, juntadas ao processo administrativo nas fls. 1.731 e ss.

Alega que o CARF tem expressamente endossado o creditamento a partir desse tipo de material, citando acórdão.

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 menciona notas fiscais juntadas ao processo com a finalidade de comprovar a efetiva aquisição dos aludidos materiais, conforme trecho acima transcrito: “(vide notas fiscais de fls. 1.731 e ss. — Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”.

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.

4.2.3 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 do termo “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, sendo que até mesmo os produtores rurais são obrigados a utilizarem métodos de higiene e esfriadores de leite quando da ordenha dos animais.

Diz que 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 (fl. 989 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 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 dito que faria menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas (fl. 9361), a recorrente não apresentou essa informação.

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.

4.2.4 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 (vide notas fiscais de fls. 1.361 e ss. - Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”*.

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, que é a ação ter sido diretamente exercida pelo produto em fabricação. Este não é o caso dos materiais de segurança e dos EPIs, 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.

(...)

Assim, não há que se falar em subsunção dos materiais de segurança e dos EPI no conceito de insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

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 EPI cujas glosas de créditos pretende reverter, bem como não apresentou nenhum documento que demonstre a **efetiva** utilização de tais bens em atividades de produção de bens ou na prestação de serviços.

A recorrente menciona notas fiscais juntadas ao processo com a finalidade de comprovar a efetiva aquisição dos aludidos equipamentos, conforme trecho acima transcrito: “(vide notas fiscais de fls. 1.361 e ss. - Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”.

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 produção 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.

4.2.5 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, citando “*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:

Diante das considerações acima apresentadas, resulta claro que as despesas concernentes a aquisições de materiais empregados nos procedimentos de análises químicas realizadas pela peticionante no âmbito do controle de qualidade do seu processo de industrialização, consoante exigência da legislação sanitária federal, não se enquadram como insumo para efeito de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Por evidente, os bens e serviços necessários à realização do precitado controle de qualidade não são aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos seus produtos.

A recorrente alega em síntese que:

(...) tais materiais são insumos do processo produtivo, mormente porque entram em contato direto com o leite. Não se pode desprezar que é inerente à produção de qualquer produto derivado do leite toda e qualquer despesa com análises químicas e laboratoriais, sem as quais é impossível garantir que o produto servirá para a alimentação humana.

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.

Apesar de ter dito que faria menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas (fl. 9361), a recorrente não apresentou essa informação.

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.

4.2.6 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, citando 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, 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 dito que faria menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas (fl. 9361), a recorrente não apresentou essa informação.

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.

4.2.7 Materiais para manutenção da fábrica

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a gastos com materiais para manutenção da fábrica, tais como "*eletrodos, chapas, lâmpadas, thinner, silicone, cantoneiras, tintas, parafusos, porcas, plugues, fechos, tampas, graxa, arruelas, pinos, mangueiras, painéis, luminárias, terminais, conexões, transformadores, tomadas, emendabs, isoladores, telas, portas, rolamentos, filtros, relés, exaustores, entre outros (vide notas fiscais de fls. 1.068 e ss - Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)*".

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

A interessada aduz que a fiscalização glosou, também, diversos bens relacionados à manutenção da fábrica. Explica que esses bens são facilmente tratados como custo de produção da interessada, nos termos do art. 290, do RIR/99.

Entretanto, como já se viu, 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 alega que é fato notório que os elementos acima referidos se enquadram facilmente aos custos de produção, nos termos do art. 290, do RIR/99. Por este motivo, pugna que sejam considerados como insumos utilizados, necessários e relacionados à atividade industrial.

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 da fábrica, mas que não tenham sido escriturados no 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.

A recorrente menciona notas fiscais juntadas ao processo com a finalidade de comprovar a efetiva aquisição dos aludidos materiais, conforme trecho acima transcrito: “(vide notas fiscais de fls. 1.068 e ss - Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”.

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 na manutenção da fábrica, 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 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.

4.2.8 Tratamento de água utilizada no processo industrial

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a gastos com tratamento de água utilizada no processo industrial.

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

Foram também glosados diversos produtos para o tratamento da água utilizada no processo industrial. No entanto, como já visto, 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 interessadas, 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.

Apesar de ter dito que faria menção às páginas do processo em que se encontram as notas fiscais de aquisição respectivas (fl. 9361), a recorrente não apresentou essa informação.

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 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.

4.2.9 Manutenção de veículos

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a despesas com manutenção de veículos. Trata-se de *“válvulas, tampa de reservatório, filtros, graxa, lona de freio, tambor de freio, parafusos, porcas, arruelas, pinos, filtro de combustível, filtro turbina, buchas, mancais, entre outros (vide notas fiscais de fls. 1.979 e ss. - Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”*.

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

Segundo aduz a interessada foram também glosados os créditos relativos aos diversos dispêndios referentes à compra de materiais para manutenção de veículos, que são utilizados para os funcionários da empresa deslocarem-se até os fornecedores e clientes ou para se deslocarem entre as diversas unidades da empresa.

Obviamente, por tais veículos não estarem relacionados ao processo produtivo, 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 do termo “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 a fim de 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 insumo (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.

4.2.10 Materiais de limpeza

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a aquisições de materiais de limpeza. Trata-se de *“vassouras, rodo duplo, rodo espuma, cera líquida, escova banho, água sanitária, escova nylon, detergentes, sabão, esponjas, entre outros (vide notas fiscais de fls. 1.599 e ss. - Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”*.

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.

A recorrente menciona notas fiscais juntadas ao processo com a finalidade de comprovar a efetiva aquisição dos aludidos materiais, conforme trecho acima transcrito: *“(vide notas fiscais de fls. 1.599 e ss. - Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”*.

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 processo de produção de bens ou na prestação de serviços 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.

4.2.11 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 (vide notas fiscais de fls. 1.288 e ss. - Anexo VI de Manifestação de Inconformidade)”*.

Corroborando o aduzido na manifestação de inconformidade salientando 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 menciona notas fiscais juntadas ao processo com a finalidade de comprovar a efetiva aquisição dos aludidos materiais, conforme trecho acima transcrito: *“(vide notas fiscais de fls. 1.288 e ss. — Anexo VI da Manifestação de Inconformidade)”*.

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.

4.3 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 1,65%, 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, calculado mediante aplicação de alíquota correspondente a 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/2002.

A recorrente alega, em síntese, 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. 566/583), mas não se encontra nos autos, 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 1,65%, ou seja, à alíquota de 0,99%, as glosas de créditos a serem revertidas, nos termos acima, devem ser calculadas aplicando-se sobre o valor das operações (fls. 566/583) a alíquota correspondente à diferença entre o valor da alíquota do crédito básico (1,65%) e a do crédito presumido (0,99%).

4.4 Compras com suspensão

Neste tópico, a recorrente requer a reversão de glosas de créditos calculados em relação a compras de insumos (CFOP 1.101/2.101) efetuadas de cooperativas em geral (fl. 531), operações estas cuja exigibilidade do PIS/COFINS foi considerada suspensa pela fiscalização por força do inciso III do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, situação que veda a apropriação de crédito em conformidade com o disposto no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Com relação a tais operações, a DRJ manteve as glosas dos créditos básicos, à alíquota de 1,65%, mas reconheceu o direito ao crédito presumido à alíquota de 60% de 1,65%, ou seja, à alíquota de 0,99%.

Sendo assim, encaminhou à DRF/Cascavel pedido de diligência para apurar o crédito presumido sobre as compras com suspensão efetuadas de cooperativas.

Com base no Termo de Diligência Fiscal (fls. 9271/0272), reconheceu o crédito presumido fazendo, porém, a seguinte ressalva:

Enfim, o crédito presumido deferido está cima indicado. A contribuinte pode apropriá-lo no Dacon. Entretanto, isto não muda o valor deferido neste processo, haja vista que, conforme pode ser verificado nas planilhas de apuração dos saldos (fls. 670/673), os débitos da contribuição em análise foram deduzidos integralmente dos créditos presumidos apurados no mesmo mês, restando em todos os períodos analisados saldos expressivos nesta rubrica. Como este tipo de crédito somente poder ser deduzido, não se altera o resultado do julgamento.

A recorrente alega que são absolutamente devidos os créditos básicos (integrais) pleiteados, porque houve falta de destaque expresso em nota fiscal sobre a suspensão tributária instituída pela Lei nº 10.925/2004, o que constitui infração capaz de afastar a suspensão tributária no caso ora em análise, tornando imediatamente exigível o PIS/COFINS.

Menciona a Instrução Normativa RFB nº 660/2006, cujo artigo 2º, § 2º, é cristalino ao prescrever, de maneira imperativa, a necessidade de se fazer constar em nota fiscal a ocorrência da suspensão.

Argumenta que o dispositivo mencionado visou assegurar a máxima transparência das operações realizadas entre vendedor e comprador. Assim, garante-se que informações

essenciais à eficácia da suspensão tributária das atividades industriais fossem de conhecimento de ambos. Ao mesmo tempo, facilita-se a atividade da autoridade fiscalizadora.

Diz que empresas como ela realizam incontáveis operações de compra e venda diariamente, a tal ponto que os funcionários que cuidam da compra de insumos não são os mesmos que fazem a contabilidade e, de modo geral, realizam a gestão tributária. Portanto, a única forma do encarregado da contabilidade saber que determinado produto é sujeito à suspensão tributária é por meio do destaque na nota fiscal.

Conclui que, se por descuido algum fornecedor deixou de consignar nas notas fiscais a suspensão tributária, presume-se que este arcou com a regular tributação, da mesma forma que se deve presumir que a recorrente possui direito aos créditos básicos (integrais), na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Cita decisões do CARF nesse sentido e os professores Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho, a respeito de obrigações acessórias.

Sem razão a recorrente.

O cerne da discussão aqui é o caráter obrigatório, preenchidos certos requisitos da legislação (aplicáveis ao vendedor e ao adquirente), da suspensão nas vendas de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa.

O Acórdão nº 3201-003.410, da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, aborda essa questão de forma tão clara que me leva aqui a reproduzir excertos do voto condutor do ilustre conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que dispensam digressões adicionais:

“Evidencia-se na evolução legislativa que a suspensão das Contribuições nas vendas efetuadas por pessoas jurídicas teve por finalidade equilibrar a concorrência no fornecimento de produtos por pessoas físicas e jurídicas, ou ao menos, não desfavorecer aquelas (pessoas físicas).

Assim, os textos legais, que já se sabe não comportam expressões ou palavras inúteis, utilizou com exatidão de alcance e sentido vocábulos que impliquem a obrigatoriedade, e não a permissão, para que diante de operações realizadas sob determinadas características, tornasse imperativa a suspensão de PIS e Cofins, conforme escolha tributária do legislador.

Há de se pontuar que a lógica jurídica que impõe a interpretação da norma extraída da legislação é, conforme entendo, sintetizada no seguinte silogismo:

- Premissas: (i) efetuada operação de venda de determinados produtos de origem agropecuária, cujo (ii) vendedor seja pessoa jurídica e (iii) o adquirente pessoa jurídica que se amolda à situação tributária específica e (iv) realiza industrialização com o produto adquirido, decorre a:

- conclusão de que a venda deverá ser com a suspensão do PIS e da Cofins.

Ao meu sentir, outra interpretação seria equivocada, pois escorada na interpretação usual do instituto da suspensão, que normalmente é forjado na legislação de diversos tributos como uma medida de benefício para que, cumprido e mantidos os requisitos da concessão, seja afastada a incidência do tributo.

Todavia, não é desse viés a suspensão que foi introduzida na legislação do PIS e Cofins, e, ainda que a denomine impropriamente de "condicional", o termo se refere às situações (não requisitos ou condições) preliminares de aplicabilidade, que a torna obrigatória.

Ocorre que no caso da legislação do PIS e Cofins atinentes ao crédito na aquisição de insumos agropecuários, teve o legislador ordinário a clara intenção de impor, não um benefício ou liberalidade tributária ao fornecedor quando pessoa jurídica, mas sim uma restrição à pessoa jurídica adquirente - a de não tomar crédito integral na aquisição do produto de pessoa jurídica em detrimento da aquisição quando de pessoa física, cuja venda, normalmente, não confere o direito ao crédito básico das contribuições.

A leitura atenta do texto do art. 9º da Lei nº 10.925/04, seja na edição original ou na redação dada pelos diplomas posteriores, leva à única e indubitável conclusão de que ocorrendo uma situação fática-jurídica delimitada implica a suspensão das Contribuições, pois as expressões "fica suspensa na hipótese de" e "fica suspensa no caso de" não comportam outra interpretação válida. Segue o excerto do caput do artigo:

*Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **fica suspensa na hipótese de** (...)*

*Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa no caso de venda**: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

No caso, para que a interpretação apontasse para a liberalidade do vendedor usufruir ou não da suspensão o verbo "ficar" no modo imperativo haveria de ser substituído por "poderá ficar" ou "ficará", o que certamente daria sentido totalmente diverso, em especial com as implicações normativas.

Retornando ao caso dos autos e como assentado no início deste voto, a recorrente tão-somente irresignou-se em relação à obrigatoriedade da emissão de notas fiscais de seus fornecedores de insumo (o café) que, segundo seu entendimento, sendo facultativa e não exercida havia de ser tributada concedendo-lhe o direito ao aproveitamento ao crédito básico.

Nos autos não constam qualquer refutação ao fato de que os fornecedores não se enquadrariam na lista de pessoas jurídicas sujeitas à suspensão das Contribuições, prescrito no art. 3º da IN SRF nº 660/2006:

DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I -cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

Os fornecedores da recorrente enquadram-se no inciso I e III do § 1º do art. 3º da IN SRF nº 660/06, como informado no despacho decisório (fl. 1.402):

40. Afinal, o interessado compra café cru em grão de pessoas jurídicas que se enquadram no conceito de cerealista e/ou de pessoa jurídica/cooperativa que exerça atividade agropecuária. Alguns de seus fornecedores são: Comercial de Café Stockl LTDA; Gold Coffee Comércio de Café LTDA; Líder Comercial de Café LTDA; SASC – Sociedade Agrícola Senhora da Conceição LTDA; dentre outros.

Igualmente, nenhum argumento ou contestação foi apresentado quanto à verificação realizada pela autoridade fiscal no item "41" (fl. 1.402) no tocante ao preenchimento dos requisitos dos incisos I a III do art. 4º da IN SRF nº 660/2006:

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real; II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

Ora, na hipótese das vendas efetuadas de café por pessoa jurídica cerealista ou cooperativa (requisitos do art. 3º, § 1º da IN) a adquirente pessoa jurídica que não reúne os requisitos (art. 4º da IN) para que a venda seja com a suspensão de PIS/Cofins, é dever dos vendedores municiarem-se dos elementos e documentos que os dispensariam do dever legal estatuído na norma suspensiva, pois que no descumprimento sujeitam-se às sanções legais.

Toda a argumentação despendida pela recorrente quanto à emissão de notas fiscais com informação de venda sujeita à incidência de PIS e Cofins pelos seus fornecedores pessoas jurídicas são inócuas pois que a inobservância de regramento legal em relação ao setor agroindustrial não comporta a transmissão de direito creditório por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito. Não havia a permissão a esses fornecedores à opção pela suspensão, vez que evidente imposição legal no caput do art. 9º da Lei nº 10.925/04.

Melhor explicando, as pessoas jurídicas que ao arrepio da lei emitiram notas fiscais sem a informação de suspensão, ou com a indicação de que se tratava de operação sujeita à incidência de PIS/Cofins, não tem o condão de atribuir o crédito básico (em valores integrais). Se a lei impõe à operação a suspensão e autoriza o adquirente o direito ao crédito presumido, somente esta modalidade creditória poderá tomá-lo”.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

5 Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos atinentes às glosas de créditos sobre material de escritório e devoluções de vendas, 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

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Adriano Monte Pessoa, redator designado.

Em que pesem as bem fundadas razões de decidir do voto condutor, peço vênia ao eminente relator para divergir apenas e tão-somente em relação ao direito de crédito do item “paletes de madeira”, glosados pela fiscalização, conforme indicado no demonstrativo de fls. 570/578, sob o fundamento de que não representam insumos utilizados no processo produtivo da recorrente, mas apenas um bem utilizado no manuseio e transporte de produtos em geral, o que estaria vedado pelo art. 3º, inciso II, da Lei n. 10.833/2003.

A recorrente alega em sua peça recursal que a despesa com aquisição de paletes de madeira se enquadra no conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e

10.833/03, e que a própria IN RFB n. 404/04, em seu art. 8º, inciso I, alínea “b”, §4º, inciso I, alínea “a”, admite os materiais de embalagem como insumos de PIS/COFINS.

Sustenta, ainda, a recorrente que os paletes de madeira são utilizados em diversas fases do processo produtivo, como comprova o relatório denominado “Descrição Geral do Processo Produtivo da Empresa” (Anexo II da Manifestação de Inconformidade).

Demonstra a recorrente que após o envasamento/empacotamento de requeijão, de queijos, de bebidas lácteas, de creme de leite, de manteiga, de leite, os recipientes passam a ficar agrupados sobre paletes de madeira, fato do qual conclui se tratar de um custo de produção, nos termos do art. 290, do RIR/99.

Também ressalta a recorrente que as indústrias realizam o chamado “*processo de paletização*” ou “*produção paletizada*”, que consiste em organizar a produção sobre paletes e realizar o envelopamento com uma película plástica protetora, o que facilita o manuseio dentro da fábrica e, também, para o embarque nos caminhões de distribuição, por meio de empilhadeiras.

Daí deduzir que os paletes de madeira se trata de material de embalagem, na medida em que os adquirentes desses produtos exigem que estes sejam entregues sobre paletes, até mesmo em função da facilidade do manuseio desses produtos alimentícios no momento de descarrega nos respectivos estabelecimentos.

Ao final conclui a recorrente que resta devidamente comprovado que os paletes de madeira integram o custo de produção e são um insumo indispensável para a comercialização, devendo ser considerado como material de embalagem dos queijos, requeijões, bebidas lácteas, creme de leite, manteiga e leite.

Com efeito, assiste razão à recorrente neste ponto.

Segundo o voto condutor do acórdão, as despesas com paletes de madeira, destinados ao manuseio e transporte dos bens do sujeito passivo, não podem ser considerados insumos, uma vez que seriam incorridos após o processo produtivo, para transporte de bens acabados.

Tendo em vista que o conceito de insumos 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, nos termos daquilo que foi decidido no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, verificam-se precedentes dominantes no âmbito do CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a favor da tese suscitada pela recorrente, em especial no que se referente à indústria de produtos alimentícios, para considerar os paletes de madeira essenciais à produção dos bens destinados à comercialização.

Confira-se:

ACÓRDÃO N. 9303-016.028:

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 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. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas incorridas com materiais de embalagens e pallets, para proteção e conservação da integridade de produtos alimentícios durante o transporte, enquadram-se no conceito de insumos fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas. (Processo n. 10783.912078/2012-12 – Relator Vinicius Guimarães - 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - 3ª SEÇÃO – Publicação 28/11/2024)

ACÓRDÃO n. 9303-014.884:

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 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). CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. MERCADORIAS (CAFÉ) ADQUIRIDAS PARA REVENDA. PESSOA INTERPOSTA. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ OU PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE. Não restando comprovada a participação da empresa no negócio tido como fraudulento e tampouco revelada sua má fé na aquisição dos insumos (café cru), ilegítima a glosa dos créditos. No caso em análise, o acórdão recorrido reconhece ausência de controvérsia sobre a entrega da

mercadoria e o seu pagamento, atraindo os efeitos do art. 82 da Lei no 9.430/1996. AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO VEDADO. Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial no 1.221.170/PR, integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, 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, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. CRÉDITOS. **GASTOS COM EMBALAGENS E PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com embalagem e pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp no 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2o do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.** DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL. É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora. O mesmo tratamento deve ser aplicado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. (Processo n. 10880.941649/2012-10 – Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan - 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - 3ª SEÇÃO - Câmara Superior de Recursos Fiscais - **Publicação: 23/04/2024**) (sem destaques no original)

Portanto, as despesas incorridas com a aquisição de paletes de madeira necessários à preservação da integridade e à natureza dos produtos alimentícios industrializados, enquadram-se na definição dada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no julgamento do RESP n.

1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF, por força do art. 99 do RICARF.

Em conclusão, com a máxima vênia ao eminente relator, voto no sentido de dar provimento à reversão das glosas de créditos sobre os paletes de madeira, por considerá-los necessários à manutenção da integridade e da natureza dos produtos industrializados pela recorrente.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Adriano Monte Pessoa