



Processo nº	10935.723574/2015-57
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3301-012.929 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de julho de 2023
Recorrente	KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os palletes como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. No entanto, caso se trate de pallets utilizados para o armazenamento de mercadorias no estoque, utilizados pela contribuinte continuamente, isto é, sem que seja remetido no transporte e sem o posterior retorno ou consumo, o pallet deve ser escriturado no ativo e o crédito apurado por despesas de depreciação ou integral, nos termos da lei.

HIGIENIZAÇÃO. LIMPEZA. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com higienização e esterilização de ambientes, máquinas e equipamentos envolvidos no processo produtivo de alimentos, seja por questões sanitárias, seja porque há exigência da legislação.

As despesas com tratamento de efluentes para utilização no processo produtivo também são passíveis de apuração do crédito, por consistirem, também, etapa essencial do processo produtivo.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PELO SISTEMA CARF

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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 saída na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO INCUMBE AO AUTOR.

De forma pacífica, a jurisprudência deste Tribunal Administrativo estabeleceu que o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito, o contribuinte deve demonstrar de forma robusta a liquidez e certeza deste.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITO. LABORATÓRIO.. POSSIBILIDADE.

Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora.

CRÉDITO. ALUGUEL. DEPRECIAÇÃO DE EDIFICAÇÕES.

Tanto no que diz respeito às despesas de aluguel de máquinas e equipamentos, quanto às despesas de depreciação de edificações, a lei admite a apuração de créditos das contribuições, sem exigir sua vinculação ao processo produtivo, basta que sejam utilizados para o desenvolvimento da atividade empresarial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGROINDUSTRIALIS.

A partir de 01/01/2011, o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, somente é aplicável em relação às receitas de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre os créditos: (1) dos bens e serviços utilizados para análises laboratoriais e sistemas de efluentes, (2) de despesas de higienização de áreas e equipamentos relacionadas com o processo produtivo, (3) referentes a uniformes, vestuários, equipamentos de proteção e de uso pessoal (EPI), inclusive as despesas com higienização destes equipamentos, (4) sobre serviço de despacho, serviço de inspeção e monitoramento, serviço de emissão de certificado; por maioria de votos, dar provimento para reverter as glosas sobre os créditos: (1) referentes à utilização de pallets como embalagens de transporte, (2) sobre serviço de despacho, serviço de inspeção e monitoramento, serviço de emissão de certificado. Vencido o Conselheiro Jose Adao Vitorino de Moraes, que negava provimento quanto a esse tema. Por maioria de votos, negar provimento sobre ferramentas e aparelhos de uso geral. Vencida a Conselheira Sabrina Barbosa Coutinho, que dava provimento quanto ao crédito sobre despesas com compressores, balanças, bombas, guilhotinas e medidores. Por maioria de votos, negar provimento quanto à reversão dos créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado. Vencidos os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior (Relator) e Sabrina Coutinho Barbosa, que davam provimento quanto ao crédito sobre despesas de depreciação de edificações e benfeitorias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Por voto de qualidade, negar provimento quanto à reversão dos créditos sobre (1) as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, (2) as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos e serviços de armazenamento. Vencidos os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior (Relator), Ari Vendramini e Jucileia de Souza Lima, que davam provimento para reverter as glosas desses itens. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentada pela contribuinte que assim constou no relatório DRJ:

Trata o processo de contestação contra deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de PIS/Pasep não Cumulativo – Ressarcimento/Compensação, (...)

Em consequência, foram homologadas as compensações, até o montante do saldo do crédito reconhecido, homologadas em parte e não homologadas, em virtude de insuficiência de saldo, as compensações declaradas nas seguintes Declarações de Compensação:

(...)

Conforme informações prestadas em atenção ao Termo de Início de Ação Fiscal, a interessada tem como atividade principal a produção de carne de suínos e de aves (capítulos 02.07, 02.09, 02.10, 1601.00.00 e 1602.00.00 da NCM), sendo que a matéria-prima para produção das carnes de suínos (suínos para abate) era adquirida de terceiros e a matéria-prima para produção das carnes de aves (frangos e patos para abate) era produzida pela própria empresa no sistema de parceria com produtores pessoas físicas conhecido como “integração”. Também era efetuada a produção de patos e marrecos para abate no mesmo sistema de integração, mas isto em quantidade reduzida. Além dessa atividade, a empresa também efetuava a revenda de produtos relacionados à sua atividade principal (embutidos, gorduras e rações), a prestação de serviços de industrialização de rações para animais, a revenda de rações e medicamentos e outros insumos para criadores de aves que não estavam integrados ao sistema de parceria, além do transporte de mercadorias para terceiros.

(...)

Seguindo a marcha processual normal, foi julgado improcedente o pleito assim entendido:

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. CRÉDITOS DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. No resarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos, não há a incidência de taxa Selic. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas. NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE. No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGROINDUSTRIAL. A partir de 01/01/2011, o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, somente é aplicável em relação às receitas de exportação.

Irresignada a contribuinte apresentou Recurso Voluntário querendo reforma em síntese que seja procedentes seu pleito repisando os mesmos argumentos em sua defesa para DRJ.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Inicialmente não conheço do tópico correção pela taxa SELIC, uma vez que se encontra em discussão judicial (mandado de segurança nº 5004798-71.2018.4.04.7005/PR, da 1^º Vara Federal de Cascavel da Seção Judiciária do Paraná.) como já mencionada pela contribuinte em seu recurso:

O pedido de atualização dos créditos pela SELIC não foi analisado em sede administrativa pelo fato de que a questão de mérito se encontra em discussão no mandado de segurança nº 5004798-71.2018.4.04.7005/PR, da 1^º Vara Federal de Cascavel da Seção Judiciária do Paraná.

Assim, nos termos da sumula 1 do CARF, não conheço em parte do recurso:

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, conheço das demais matérias.

Ainda, verifica-se do despacho decisório que a fiscalização auditou o SPED, os livros contábeis, fiscais e demais documentos, como planilhas, juntadas pela Recorrente durante o procedimento e, como conclusão, realizou diversas glosas relacionadas com os créditos presumidos da agroindústria, tanto no mercado interno, quanto na exportação, nos termos das Leis 10.925/2004 e 12.350/2010.

Pois bem, passo realizar análise de item a item.

CONCEITO DE INSUMO

O Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não **indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**",

englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa. (grifei)

Passa-se, então, à análise das glosas

2. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

2.1 DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS PARA ANALISES LABORATORIAIS E SISTEMA DE EFLUENTES

Aduz a contribuinte em seu recurso voluntário:

Em relação aos GASTOS COM LABORATÓRIO – INCLUSIVE VALORES COM A CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS PARA REALIZAÇÃO DAS ANÁLISES – trata-se de uma fase do processo produtivo da Recorrente.

No caso, os produtos objeto da glosa (**hidróxido de sódio; clorofórmio pa; sulfato de alumínio; coagulante hidróxido**) são utilizados, como o nome já indica, no laboratório da Recorrente, etapa indispensável do processo produtivo da empresa e sem o qual ou não se obtém o produto nas condições exigidas pelo mercado, ou se elevaria por demais o custo de produção, inviabilizando todo o processo produtivo.

Necessário, ainda, lembrar que, vários exames de sanidade exigidos pelo Ministério da Agricultura (MAPA), para realização dos testes do PNSA,

além de titulação de vacinas, teste de eficiência de desinfetantes, entre outros, sem os quais a Recorrente seria impedida de continuar suas atividades, demonstrando forma inequívoca a imprescindibilidade dos laboratórios no processo produtivo da empresa.

Ainda alega utilizar SULFATO FERRICO 42%, as quais são utilizadas para o tratamento de efluentes.

Pois bem! Sobre esse tema e envolvendo a mesma contribuinte, essa turma proferiu voto no seguinte sentido:

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS PARA ANÁLISES LABORATORIAIS E SISTEMA DE EFLUENTES

Do demonstrativo de glosas relacionadas com despesas de bens e serviços utilizados como insumos (fls. 47-258), percebe-se que a fiscalização glosou despesas de bens e serviços incorridos com análises laboratoriais e sistemas de efluentes, sob a justificativa de que não estão relacionados com o processo produtivo.

Por sua vez, a Recorrente que a Análise Laboratorial é etapa essencial do processo produtivo, conforme Laudo de Descrição e Controle do Processo anexado em fls. 428-465.

Quanto aos exames laboratoriais, inclusive valores com a contratação de serviços terceirizados para realização das análises, a Recorrente afirmou que as matérias-primas ensacadas, após passarem por pesagem em balança rodoviária, são encaminhadas para a descarga na fábrica de rações. Os ingredientes apenas são recebidos se vierem acompanhados de rótulo, inscrição no serviço de Inspeção Federal, e para os microingredientes é necessário ainda um laudo de análise. Para tanto, é realizada a coleta de amostras representativas para envio ao laboratório e para serem arquivadas no intuito de dirimir dúvidas posteriores por problemas que possam ocorrer com o produto final, restando as matérias primas identificadas para não usos até vinda de laudo das análises de qualidade do produto.

Percebe-se que a análise laboratorial representa etapa indispensável do processo produtivo da empresa e sem o qual ou não se obtém o produto nas condições exigidas pelo mercado e pelo Ministério da Agricultura (MAPA), que exige exames para realização dos testes do PNSA, além de titulação de vacinas, teste de eficiência de desinfetantes, entre outros, sem os quais a Manifestante seria impedida de continuar suas atividades.

(...)

Desta feita, deve-se reverter as glosas de crédito apurado sobre as despesas com bens e serviços para análises laboratoriais e tratamento de efluentes, por consistirem insumos da atividade produtiva.

(10935.721954/2016-38. Salvador Cândido Brandão Junior – Relator)

Dessa forma, adoto os fundamentos acima exposto e reverto as glosas.

3. BENS UTILIZADOS PARA HIGIENE LIMPEZA

Os bens utilizados para higiene limpeza, assim constou no relatório DRJ:

- Bens utilizados para higiene e limpeza (sanitária): são insumos indispensáveis para a sua atividade, como: hipoclorito sódio, detergente ácido, detergente alcalino, neutralizante etc. Acrescenta que comercializa produtos de gêneros alimentícios, motivo pelo qual a assepsia dos veículos frigoríficos é obrigatória, conforme disposição legal, tendo em vista o rigoroso controle sanitário e de qualidade. Essa operação encontra-se devidamente justificada no Laudo de Controle do Processo.

Enfatiza que em relação ao material de higiene e limpeza, vem sendo pacificado no âmbito administrativo pelo CARF e pela Receita Federal para fins de tomada de crédito.

A fiscalização excluiu da base de cálculo dos créditos custos com aquisições de bens utilizados na higienização e esterilização de ambientes envolvidos no processo produtivo. A fundamentação, segundo relatório fiscal, reside na interpretação restritiva que se dava ao conceito de insumos.

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que a higienização de seus equipamentos e ambientes vinculados ao processo produtivo constitui etapa essencial da produção de alimentos, atendendo, inclusive, normas sanitárias. Com isso, é necessário realizar a higienização e esterilização nas áreas de recepção de animais, abate, corte, evisceração e etc., sendo necessária, inclusive, a assepsia dos veículos frigoríficos.

Conforme Laudo de Controle do Processo Produtivo anexado aos autos, todos os ambientes devem ser devidamente higienizados. Deste mesmo descritivo é possível perceber o procedimento utilizado para a higienização dos caminhões frigorífico utilizados na coleta e transportes dos alimentos.

No mesmo sentido:

**HIGIENIZAÇÃO. LIMPEZA. TRATAMENTO DE EFLUENTES.
POSSIBILIDADE.**

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com higienização e esterilização de ambientes, máquinas e equipamentos envolvidos no processo produtivo de alimentos, seja por questões sanitárias, seja porque há exigência da legislação.

As despesas com tratamento de efluentes para utilização no processo produtivo também são passíveis de apuração do crédito, por consistirem, também, etapa essencial do processo produtivo.

(10935.721954/2016-38. Salvador Cândido Brandão Junior – Relator)

Neste sentido, voto por reverter as glosas relacionadas com despesas de higienização de áreas e equipamentos relacionadas com o processo produtivo.

4. PALLETS COMO EMBALAGEM DE TRANSPORTE

A fiscalização glosou os créditos relacionados com bens utilizados no manuseio de cargas e no transporte (pallets) de produtos. A partir do demonstrativo de glosas juntado com o despacho decisório, percebe-se que a justificativa foi a de que estes bens não fazem parte do processo produtivo da empresa, já que são embalagens utilizadas para transporte.

Pela narrativa da fiscalização, percebe-se que os pallets aqui considerados são embalagens utilizadas no manuseio e transporte dos produtos já acabados. Trata-se, portanto, de materiais utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que

cheguem em perfeitas condições ao destino final, não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

Do laudo descritivo, é possível identificar a utilização destes pallets como embalagens de transporte, veja (grifos acrescentados):

45) PALETIZAÇÃO:

As caixas de produtos são colocadas em paletes, de forma padronizada, de acordo com as dimensões das caixas. Após completos, os paletes são apontados gerando uma etiqueta e são transportados para a câmara de estocagem, através de paleteiras e empilhadeiras.

46) ESTOCAGEM:

Os paletes são armazenados nas câmaras de estocagem no *drive in*, utilizando-se empilhadeiras. A temperatura ambiente é controlada e mantém-se -25° C ou mais frio nas câmaras.. As câmaras de estocagem apresentam termômetros que permitem a monitoração da temperatura ambiente.

47) EXPEDIÇÃO:

Os caminhões, antes de se dirigirem para a área de carregamento, permanecem no estacionamento da empresa, com o sistema de resfriamento do baú ligados, até que a temperatura atinja 0°C. Antes de se iniciar o carregamento de produtos realiza-se a inspeção do baú frigorífico, verificando-se suas condições de higiene e temperatura. Os paletes são retirados da câmara de estocagem, de acordo com a programação de carregamento, conduzidos por empilhadeiras ou paleteiras, colocados ao lado das esteiras de carregamento onde se verifica a etiqueta de apontamento dos paletes e a temperatura dos produtos e, só então, inicia-se o carregamento. O carregamento pode ser por empilhamento, de caixa por caixa, de forma manual, ou por paletes com a utilização de paleteiras. Após o carregamento o baú é fechado e lacrado por um auxiliar do SIF no caso de produtos para exportação e de matérias-prima (Carne Mecanicamente Separada e Carne Mecanicamente Recuperada) e pelo Controle de Qualidade no caso de produtos expedidos para mercado interno. Em seguida o veículo é liberado para a pesagem final.

6.4 – TRANSPORTE DE PRODUTOS:

Antes de se iniciar o carregamento de produtos realiza-se a inspeção do baú frigorífico, verificando-se suas condições de higiene e temperatura pelo inspetor de qualidade. Após o procedimento de inspeção é realizado o teste de frio para verificação do equipamento de resfriamento do veículo, este procedimento está descrito no PI 1128.

(...)

Portanto, a aquisição destes produtos são gastos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Este tem sido o entendimento pacífico deste E. CARF, inclusive da Câmara Superior, conforme ementa abaixo:

Acórdão nº - 9303-009.734. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicado em 11/12/2019

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

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Acórdão nº 3201-005.721. Relator Leonardo Correia Lima Macedo. Publicado em 13/11/2019

(...)

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Desta feita, deve-se reverter as glosas relacionadas com as aquisições de pallets.

5. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI E UNIFORMES

Apesar de afirmar que estas despesas representem uma obrigação estabelecida pela legislação, a d. DRJ afirmou que o fornecimento de EPI e uniformes não geram direito ao crédito por não serem aplicados diretamente aos bens produzidos. Neste diapasão, conforme DRJ, gastos com Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual – EPI, como as vestimentas diversas, óculos de proteção, botas, luvas etc, de uso obrigatório pelos funcionários que exercem contato direto com o produto fabricado não são considerados insumos, na medida em que não

representam matéria-prima, produto intermediário, nem material de embalagem, cumprindo uma função acessória no processo produtivo.

No entanto, pelo critério da essencialidade, conforme inclusive assentado no REsp nº 1.221.170/PR, os uniformes e equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito na medida em que a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva da Recorrente.

No caso concreto, a Recorrente afirma que os créditos relacionados com EPI e uniforme glosados pela fiscalização foram apurados em razão de sua vinculação aos setores onde tanto a legislação, quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador, exigem que estes sejam protegidos com o uso de uniformes diversos, como óculos de proteção, botas e vários outros itens, a exemplo da Sala de Cortes e Esvisceração.

O Parecer Normativo RFB nº 05/2013, elaborado para adequar com a jurisprudência a concepção da Receita Federal sobre insumos, reconhece o direito a apuração de gastos com EPI e uniformes, quando decorrer de imposição legal ou órgãos de controle e fiscalização, tais como a vigilância sanitária, perfeitamente aplicável ao caso concreto diante da atividade de produção de alimentos desenvolvida pela Recorrente:

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. 137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido.

(...)

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); (grifei)

Neste diapasão, por representarem despesas diretamente ligadas ao processo produtivo da Recorrente e exigida por diversas normas, tanto sanitárias, quanto trabalhistas, como de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa, devem ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção e de uso pessoal (EPI), inclusive as despesas com higienização destes equipamentos.

FERRAMENTAS E APARELHOS DE USO GERAL

Do demonstrativo de glosas apresentado pela fiscalização é possível detectar glosas de crédito apuradas sobre as despesas com compras de diversas ferramentas, como disco de corte, disco de desbaste, disco flap reto, amalador e etc.

Em seu recurso, a Recorrente afirma que tais despesas são necessárias para a atividade produtiva, conforme conceito de despesa necessária prevista nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, devendo ser revertidas as glosas, *verbis*:

Em que pese o termo utilizado pela Autoridade Fiscal como sendo “ferragens de uso geral”, na verdade, são itens considerados “insumos”, tendo em vista que são custos necessários para a atividade produtiva da Recorrente, pois proporcionam a continuidade e a existência do produto comercializado.

Importante salientar que o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos necessários para a realização das atividades operacionais podem ser deduzidos. Portanto, como já mencionado, **o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não-cumulativos deve necessariamente compreender o disposto nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.**

(...)

Somente se conhecendo muito bem a utilidade de cada um dos insumos adquiridos pela Recorrente, seria possível identificar exatamente onde eles são consumidos. Por isso, durante o processo fiscalizatório, a Recorrente apresentou todas as informações necessárias para que o Fisco pudesse compreender a importância destes itens no processo produtivo.

Em outras palavras, a fiscalização, ao proceder as glosas, deveria ter investigado a fundo se realmente tais produtos seriam de fundamental importância dentro do processo produtivo da Recorrente, o que não ocorreu.

Ademais, há que se ressaltar que os insumos que deram origem aos créditos glosados, pela importância dentro do processo produtivo, adquirem o caráter da essencialidade, tais como as peças e os serviços prestados necessários para a manutenção, instalação e reposição dos equipamentos industriais, sem os quais não se faz possível que haja o efetivo funcionamento dos equipamentos, por si só se enquadram ao conceito subsidiário de insumos, qual seja, aquele que inobstante não tenha contato direto com o produto final, são indispensáveis ao processo de produção

Apesar desta argumentação, a Recorrente não trouxe argumentos acerca da essencialidade e relevância para seu processo produtivo, relacionando onde e em que fase são utilizados. Realizando algumas suposições, apesar de disco de corte parecer ter uma pertinência, o mesmo não pode ser inferido em relação ao fio flexível, chave de fenda, ventilador de teto, chave mandril e outros. Mas isso são suposições desse julgador que não pode ter nenhuma influência no julgamento da causa.

No caso concreto, por se tratar de pedido de resarcimento, caberia à contribuinte demonstrar, para todos os bens glosados, qual a função deles no processo produtivo, quais são as máquinas e os equipamentos em que são utilizados, quais as notas fiscais que estão relacionadas a esses dispêndios, a conta contábil em que foram contabilizados e se eles foram imobilizados ou não. Diante da ausência desta demonstração, não é possível a reversão das glosas, pois, como bem dito pela r. decisão de piso, podem ser dispêndios *ligados à área comercial, administrativa ou industrial, e que deveriam estar registrados no imobilizado da empresa ou, então, simples gastos com manutenção predial, que se caracterizaria como despesa operacional e não como insumos.*

Com isso, nega-se provimento neste ponto e mantém-se as glosas.

MANUTENÇÃO DE FLORESTAS

Do demonstrativo de glosas elaborado pela fiscalização, também se extrai a glosa de crédito apurado sobre despesas com bens e serviços de manutenção de florestas. Em seu recurso, a Recorrente afirma que são despesas decorrentes de diretrizes socioambientais que determinam a compensação ambiental de áreas de preservação permanente, em decorrência de eventuais danos ambientais causados pela exploração da atividade agroindustrial.

Portanto, a glosa em questão está relacionada com dispêndio de bens e serviços supostamente utilizados como insumos da atividade industrial, mas na verdade se tratam de contratação de serviços e bens utilizado no reflorestamento (mudas de eucalipto) para compensação ambiental.

Não se identifica, aqui, uma relação de essencialidade e relevância destes dispêndios para o processo produtivo. Desta feita, salvo melhor juízo, não há espaço para reversão das glosas neste ponto.

MANUTENÇÃO DE FROTA PARA TRANSPORTE INTERNO, DA MANUTENÇÃO PREDIAL NÃO APLICADO DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO

Do demonstrativo de glosas elaborado pela fiscalização, é possível identificar despesas com bico injetor, filtro de ar, óleo de transmissão, óleo para motor, mola, catraca, aditivo para radiador, pneus novos, dentre muitos outros.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente argumenta que os gastos com óleo e manutenção da frota própria é essencial para o serviço de transporte que também desenvolve, conforme seu contrato social

Portanto, nesse contexto, importante lembrar que a Recorrente mantém em seu contrato social atividades tipicamente de transportes. Vejamos:

- f) Transporte rodoviários de cargas líquidas e sólida no território nacional e no exterior;
- [...]
- h) Distribuição, comercialização de pequenos animais abatidos, coelhos, patos, perus, galinhas caipira, marrecos etc;
- (...)

Nos termos supra expostos, constatado que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, geram direito a crédito à Manifestante, requer a reforma do r. Despacho decisório proferido, para o fim de reconhecer a integralidade dos créditos pleiteados. (...)

No entanto, os argumentos da recorrente não parecem claros, pois, logo em seguida, também defende serem insumos os gastos com os serviços de manutenção realizados em máquinas, equipamentos, instalações prediais e frota de veículos, todos destinados a operacionalização da atividade fim.

No entanto, analisando-se a listagem, percebe-se que existem gastos relacionados com bens que prolongam a vida útil do veículo e que, portanto, deveriam ser ativados e depreciados, tais como caixa de direção, pneus novos, embreagem, bomba de refrigeração e muitos outros.

Com isso, como bem apontado pela d. DRJ no fundamento do voto recorrido, para que estes gastos sejam considerados insumos é preciso que os bens sejam incorporados ou utilizados nas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da contribuinte e que, além disso, não sejam escriturados no ativo imobilizado.

Também neste ponto é preciso relembrar que o caso em análise se trata de pedido de resarcimento e, portanto, cabe à contribuinte demonstrar a incorporação ou utilização de peças e produtos nos veículos e que tais máquinas estejam atuando no processo produtivo, com a comprovação, por meio de registros contábeis, de que não estejam escriturados no ativo imobilizado. E, portanto, pela ausência de vinculação dos gastos com as peças de reposição aos equipamentos, as glosas deste ponto devem ser mantidas.

GASTOS COM A EXPORTAÇÃO

Sustenta a contribuinte:

O órgão julgador manteve as glosas 3 e 12, da natureza 3, que são respectivamente custos com exportação e gastos com serviço de despacho, serviço de inspeção e monitoramento, serviço de emissão de certificado, dentre outros, ao fundamento de que correspondem a despesas e/ou gastos vinculados a atividades comerciais, posteriores à produção dos bens produzidos e/ou serviços prestados, conforme Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, e IN RFB nº 1911, de 2019.

No que se refere a glosa 3, das despesas com a exportação, a i. Autoridade Fiscal glosou serviços essenciais à atividade desenvolvida pela Recorrente como, por exemplo: serviço de despacho; serviço de inspeção e monitoramento; serviço de emissão e certificado, dentre outros.

Também realizou glosas de crédito relacionadas com os gastos realizados com a aquisição de serviços vinculados à operacionalização das exportações dos bens produzidos pela empresa. A fiscalização glosou os créditos sobre tais despesas por não terem sido utilizados no processo produtivo e por representarem um gasto efetuado posteriormente à conclusão do mesmo.

Sustenta a tese de defesa que são serviços utilizados na operacionalização dos produtos destinados à exportação, serviços estes, imprescindíveis para a realização das vendas ao mercado externo via portos, tendo como os setores de aplicação, o industrial e o de vendas.

Com razão a Recorrente quando afirma que tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao mercado externo, sendo a contratação desses serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, com a remessa de seus produtos para o porto de exportação, a descarga, o armazenamento e os serviços de embarque nos navios, quando destinados ao mercado externo, sem o que, não haveria a possibilidade de serem realizadas, devendo, portanto, estes serviços serem considerados passíveis de crédito da contribuição aqui discutida, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida.

Nesse sentido:

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.” (Processo nº 13888.003085/2005-12; Acórdão nº 3201- 006.374; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 18/12/2019)

Conforme o acima exposto, voto por reverter.

FRETE INTERNO - ARMAZENAMENTO E ESTABELECIMENTOS

Do demonstrativo de glosas elaborado pela fiscalização, percebe-se que a fiscalização realizou a glosa dos créditos apropriados em decorrência de gastos efetuados com fretes para armazenamento de produtos e sobre transferência de produtos para outros estabelecimentos da Recorrente.

Na r. decisão de piso, a DRJ argumentou a inexistência de previsão legal para a apropriação de frete interno, mencionando o inciso IX do artigo 3º da Lei 10833/2003 como a única possibilidade prevista em lei, isto é, apenas os fretes nas operações de venda.

Em conclusão, fretes relativos às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, seja de produto acabado, seja de insumos, representam meramente despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como insumos os serviços correspondentes. Igualmente, transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa de seu processo produtivo, razão pela qual o respectivo frete também não enseja crédito de PIS/Pasep e da Cofins não cumulativo.

Reverte-se as glosas neste ponto. As turmas ordinárias e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possuem entendimento consolidado na matéria, tratando-se de uma despesa que compõe o custo de produção:

Acórdão nº -3201-006.152. Relator Hélcio Lafetá Reis. Publicação 11/12/2019

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais

requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária 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; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos compõe o custo de produção, fazendo parte do processo produtivo, devendo ser reconhecido como insumo.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ARMAZENAMENTO

Da análise do demonstrativo de glosas elaborado pela fiscalização, também se verifica a glosa de créditos apurados sobre despesas de aluguel de máquinas e equipamentos e de serviços de armazenamento.

Reverte-se as glosas neste ponto. Quanto aos serviços de armazenamento, o fundamento da glosa foi do de que este serviço não poderia ser considerado insumo do processo produtivo, tendo em vista a adoção do conceito de insumo delineado na Instrução Normativa nº 404/2004.

Entretanto, os serviços de armazenamento de produtos da Recorrente, seja de insumos, seja de produto acabado para uma provável venda, configuram insumos do processo produtivo, passível de apuração de crédito.

Quanto às despesas de aluguel e equipamentos, a d. DRJ, sem maiores detalhes, manteve a glosa sob o argumento de que a contribuinte não traz aos autos documentos de comprovação para uma análise destes gastos.

Entretanto, estas glosas foram realizadas pela fiscalização a partir da análise da contabilidade e do SPED, analisando-se as notas fiscais, conforme trecho da planilha copiado

acima. A lei 10.833/2003, no artigo 3º, IV, admite a apuração de créditos sobre despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, sem restringir ao processo produtivo.

Portanto, reverte-se as glosas dos créditos sobre despesas de aluguel de máquinas e equipamentos e sobre despesas de serviço de armazenamento.

DO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA - Crédito Presumido – CST 60 e 62

Neste ponto, não há reparos na fiscalização, tampouco na r. decisão recorrida. Isso porque não é possível apuração de créditos presumidos de bens apenas revendidos, tendo em vista que o artigo 8º da Lei 10.925/2004 ser bem clara ao dispor que se tratam de insumos para a produção. Também estão corretas as glosas em relação aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM, no que diz respeito ao mercado interno, bem como as glosas realizadas em relação aos créditos presumidos apurados sobre os insumos utilizados na produção dos produtos exportados, nos termos do artigo 55 da Lei 12.350/2010.

Por concordar com a r. decisão de piso, peço vênia para utilizar seus fundamentos como razão de decidir:

Pela defesa apresentada nos autos, pode-se entender que a interessada: (i) defende a utilização dos critérios de rateio adotados pela empresa para ambos os créditos presumidos; enquanto que a fiscalização, na verdade, efetivou ajustes apenas em relação aos percentuais de rateio para o crédito presumido vinculado às vendas no mercado externo – CST 62; (ii) faz referência a glosas do crédito presumido vinculado às receitas não tributadas no Mercado Interno que não foram realizadas pela fiscalização; e (iii) defende o direito ao crédito presumido vinculado às receitas tributadas no mercado interno (CST 60) com a sustentação de que a vedação contida no art. 57 da Lei nº 12.350, de 2010, aplica-se tão somente às operações no mercado interno não tributadas, ou seja, de que o art. 8º da Lei 10.925, de 2004, ainda se aplica nas aquisições vinculadas às receitas tributadas no mercado interno (CST 60).

Nesse sentido, buscando integrar a defesa apresentada com as razões de glosas/ajustes da fiscalização entende-se que as razões de mérito a serem discutidas cingem-se somente a dois pontos: à aplicação art. 8º da Lei 10.925, de 2004, e não aplicação do 57 da Lei nº 12.350, de 2010, no tocante às aquisições do CST 60; e aos ajustes nos percentuais de rateio, relativamente ao CST 62.

Em relação ao primeiro ponto, pode-se observar que o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, foi modificado pela Lei nº 12.350, de 2010, conforme os art. 55 e 57, abaixo reproduzidos.

(...)

“Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos **02.03**, 0206.30.00, 0206.4, **02.07** e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 6º O crédito apurado na forma do caput deste artigo deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

§ 7º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 6º deste artigo poderá:

I – efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II – solicitar seu resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 8º O disposto no § 7º deste artigo aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação, sobre o valor da aquisição de bens relacionados nos incisos do caput deste artigo, da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 10. O crédito presumido de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

“Art. 57. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos **02.03**, 0206.30.00, 0206.4, **02.07**, 0210.1 e 23.09.90 da NCM.”(Grifos Nossos)

Ou seja, consoante se verifica pela leitura dos dispositivos legais acima, a Lei nº 10.925, de 2004, extinguiu, a partir de 01/01/2011, o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos dos códigos NCM listados no art. 57, vinculadas às vendas de qualquer tipo de mercado (interno, não tributado e de exportação). Por outro lado, essa mesma lei criou o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos dos códigos NCM listados no art. 55, vinculadas ao mercado externo.

A contribuinte, consoante os processos produtivos desenvolvidos, utiliza “FRANGOS DE CORTE” e “MILHO EM GRÃO” na produção e comercialização de carnes de suínos (NCMs 02.03), carnes de aves (NCM 02.07) e ração (23.09.90). No tocante à ração, não existe discussão administrativa. E no tocante à produção de carnes de suínos (NCMs 02.03) e carnes de aves (NCM 02.07), o direito ao crédito presumido, a partir da Lei nº 12.350/2010, aplica-se tão somente às aquisições vinculadas às receitas de exportação. Nesse sentido, portanto, não há como discordar das glosas efetivadas pela fiscalização, relativas ao crédito presumido vinculado as receitas tributadas no mercado interno (CST 60).

Veja-se que a fiscalização mencionou que a maior parte dos suínos adquiridos pela interessada foi processada e vendida como carne tanto no Mercado Interno quanto no Mercado Externo. Uma parte dessa matéria-prima, entretanto, foi encaminhada e terceiros para processamento de embutidos; esses produtos, depois de prontos, retornaram aos estabelecimentos da interessada e foram comercializados no mercado interno sob o código NCM 1601.00.00 e a carne utilizada nesse processo de fabricação gerou crédito presumido, em conformidade com a Lei nº 10.925, de 2004.

Quanto ao segundo ponto de discussão administrativa (ajustes nos percentuais de rateio relativos ao CST 62), observa-se que a interessada, durante o procedimento fiscal, não esclareceu e nem demonstrou os percentuais de rateio utilizados para apuração das bases de cálculo do crédito presumido vinculado às vendas no mercado externo. Tanto que a fiscalização, em relação aos percentuais de rateio do crédito presumido, ressalta que foram acatados integralmente os percentuais utilizados pela interessada em relação ao Mercado Interno, mas o mesmo não foi possível em relação aos produtos destinados ao Mercado Externo, que, então, foram modificados e consignados no ANEXO “Demonstrativo de Crédito Presumido ME” os percentuais utilizados na apuração da base de cálculo dos créditos presumidos vinculados ao Mercado Externo.

Também não tem razão a interessada quanto ao entendimento de que caberia aplicar o disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, no sentido de serem mantidos os créditos sobre aquisições vinculadas às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Isso porque esse benefício está direcionado à manutenção dos créditos básicos previstos nos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, e não ao crédito presumido aqui discutido. Pois, como se sabe, o crédito presumido, a teor do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é calculado sobre o valor de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e justamente existe esse benefício (crédito presumido) devido a não incidência das contribuições do PIS/Pasep e Cofins sobre essas operações (vendas efetuadas por pessoas físicas). Assim, é fácil concluir que dada a inexistência de crédito

quando da aquisição dos bens e serviços, não há o quê e como mantê-lo, para fins de aplicar o contido no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO

A fiscalização também realizou as glosas de créditos apurados sobre despesas de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado.

Do demonstrativo de glosas relacionado com este tema em específico, fls. 304-360, percebe-se que o motivo da glosa foi o critério de o ativo estar ou não DIRETAMENTE ligado ao processo produtivo, sob a Instrução Normativa 404/2004, incluindo-se, nestas glosas, as edificações.

Quanto às glosas dos créditos sobre despesas de depreciação de edificações, estas devem ser revertidas, na medida em que a lei não realiza vinculação da edificação ao processo produtivo, podendo ser apurado crédito sobre a depreciação de todas as edificações utilizadas na atividade da empresa:

Lei 10.833/2003. Art. 3º (...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

Não assiste a mesma sorte em relação às máquinas e equipamentos. Isso porque, neste caso, a lei restringe a apuração de créditos sobre as despesas de depreciação das máquinas e equipamentos utilizadas na produção de bens destinados à venda:

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

No caso concreto, por se tratar de pedido de resarcimento, caberia à contribuinte demonstrar qual a função destes ativos no processo produtivo, quais são as máquinas e os equipamentos utilizados, enfim. Diante da ausência desta demonstração, não é possível a reversão das glosas neste ponto.

Desta feita, reverte-se as glosas de créditos relacionados com as despesas de depreciação de edificação.

CONCLUSÃO

Dante do exposto, não conheço do recurso apenas em relaxação a taxa Selic, e no mérito voto para dar parcial provimento, afastando as glosas dos créditos:

a) bens e serviços utilizados para análises laboratoriais e sistema de efluentes;

das contribuições apuradas sobre despesas com pallets como embalagens, bens e serviços com uniformes e EPI, bens e serviços de higienização e assepsia, bens e serviços para

tratamento de efluentes, serviços de armazenamento, fretes de insumos, frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa, despesas de aluguel de máquinas e equipamentos, depreciação de edificações.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênia ao eminente Relator para divergir quanto aos temas dos créditos relativos às despesas (1) de depreciação de bens do ativo imobilizado; (2) incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e (3) com aluguel de máquinas e equipamentos e serviços de armazenamento.

Da depreciação de bens do ativo imobilizado

Cabe, inicialmente, destacar que as despesas ora analisadas foram tratadas, tanto na manifestação de inconformidade, quanto no recurso voluntário, de forma agrupada com as despesas de ferramentas, aparelhos e outros equipamentos, cujas glosas foram mantidas pelo Relator em seu voto.

Os créditos de depreciação das despesas com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, encontra-se previsto no art. 3º, VII, e art. 15 da Lei nº 10.833/03, em relação aos PIS e à COFINS.

A autoridade fiscal concedeu diversos créditos relativos a essas despesas, glosando-se apenas aquelas que não tiveram comprovação com relação às atividades da empresa, como, por exemplo, pavimentação asfáltica, muro de concreto, barracão, casa (de alvenaria ou de madeira) para funcionário, alambrado, lagoa, entre outras.

Nesse sentido, assim se decidiu o julgador *a quo*:

“No caso concreto, a contribuinte não demonstra, para nenhum dos bens glosados, qual a função deles no processo produtivo, quais são as máquinas e os equipamentos em que são utilizados, quais as notas fiscais que estão relacionadas a esses dispêndios, a conta contábil em que foram contabilizados e se eles foram imobilizados ou não. Além do mais, apenas pela nomenclatura e descrição do bem, percebe-se tratar-se de ferramentas de uso geral e de instalações e benfeitorias, que podem estar ligados à área comercial, administrativa ou industrial, e que deveriam estar registrados no imobilizado da empresa ou, então, simples gastos com manutenção predial, que se caracterizaria como despesa operacional e não como insumos.”

Da leitura do Despacho Decisório e seus anexos, bem como do acórdão recorrido, a decisão do Colegiado foi no sentido da ausência de comprovação da liquidez e certeza do direito ao crédito, cujo ônus da prova é do autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, nos

termos do art. 373 da Lei nº 13/105/16, que aprova o Código Civil, pelo que se deve negar provimento ao recurso neste ponto.

Dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

Como é sabido, o tema encontra controvérsia, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que apresentou alteração em seu posicionamento em mais de uma ocasião, seja por mudança de entendimento de membro, seja por alteração de composição, contudo, os julgamentos caracterizam-se pela falta de consenso.

Após esta pequena introdução, adoto como razões de decidir o voto vencedor do exímio Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3^a Turma da CSRF em 16 de março de 2023, no julgamento do Processo nº 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão nº 9303-013.778, o qual passo a transcrever:

“Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3^a Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado “não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente”: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos

“custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(...) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 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.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao

tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3^a Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1^a Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N° 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1^a Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por **conhecer** e, no mérito, para **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.” (destaques no original)

Dos aluguel de máquinas e equipamentos e serviços de armazenamento

Quanto aos itens deste tópico, a decisão recorrida assim motivou sua decisão:

“Conforme se verifica na defesa da interessada, para a sustentação do direito ao crédito a contribuinte simplesmente descreve o seu modo de operação sem trazer qualquer documento de comprovação, para que se possa realizar uma análise dos gastos efetivamente realizados.”

Em seu recurso voluntário, a recorrente apoia-se nas Soluções de Consulta nº 108/11 e nº 22/12 para requerer seu direito a crédito e expõe:

“Nos termos supra expostos, constatado que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, geram direito a crédito à Recorrente, requer a reforma do r. Acórdão proferido, para o fim de reconhecer a integralidade dos créditos pleiteados.

Desta forma, comprova-se que as glosas em questão foram totalmente indevidas e devem ser revistas. Entretanto, a Recorrente informa que continua à disposição para apresentar eventuais informações que se façam necessárias para demonstrar a legalidade de seus créditos.”

A recorrente, contudo, parece não compreender que a questão não é de direito, mas de comprovação de direito líquido e certo. Deste modo, o Colegiado decidiu por manter as glosas efetuadas, por ausência dos documentos que comprovem cada tipo de despesa, aptas a avaliar a liquidez e certeza do direito ao crédito, cujo ônus da prova é da recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, apenas no que se referem aos temas aqui analisados, vota-se por negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos relativos às despesas (1) de depreciação de bens do ativo imobilizado; (2) incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e (3) com aluguel de máquinas e equipamentos e serviços de armazenamento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe