**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.914779/2011-87

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 11080.914779/2011-87 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **3401-007.349 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 17 de fevereiro de 2020 |
| **Recorrente** | SLC ALIMENTOS LTDA |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa e despesas com pallets.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contendores de entulho/resíduos, Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo, Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos a produção do arroz DPU e relativos a montagem da usina e correção pela taxa SELIC. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes. E por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos

repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 11080.914775/2011-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3401-007.345, de 17 de fevereiro de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de COFINS. não cumulativa, oriundo de receitas de não tributadas no mercado interno. A fiscalização, em sede de despacho decisório deu parcial provimento ao pedido, reconhecendo parte do crédito pleiteado e, posteriormente, o colegiado do órgão julgador de primeira instância administrativa (DRJ), ao enfrentar a questão, chegou a mesma conclusão, mantendo as glosas originais e julgando improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, nos termos dos fundamentos extraídos da e abaixo colacionados:

> Ementa: DESPESAS COM CONTROLE DE PRAGAS.
> Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de Pis e Cofins.
> FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM SUSPENSÃO.
> Se não ocorreu a tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se
> agregam à matéria-prima.
> MOVIMENTAÇÃO E ACONDICIONAMENTO DE MERCADORIAS.
> As despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesas de armazenamento.
> FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.
> Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins e do PIS não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.
> DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.
> Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.
> Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido

Documento nato-digital

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário discorrendo sobre o conceito de insumo e apresentando argumentos e explicações individualizados para embasar sua discordância em relação às glosas realizadas pela fiscalização e, consequente, buscando demonstrar seu direito ao crédito em relação às seguintes rubricas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente.

No que concerne o item "d", compra de arroz com casa a título de insumo para a produção, requer, sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral, que seja deferido o direito ao registro do crédito presumido.

Assim, requer a reversão das glosas, bem como a correção, pela taxa SELIC, aos créditos pleiteados, desde o protocolo de cada pedido administrativo de ressarcimento, afirmando que houve oposição ilegítima do Fisco aos pedidos realizados pela recorrente o que acarretou em período de análise superior aos 360 dias dispostos em lei.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3401-007.345, de 17 de fevereiro de 2020, paradigma desta decisão.

> O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.
>
> Tal qual destacado no relatório, versa a presente lide sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS e suas consequências práticas em termos de escrituração pela empresa diante das atividades por ela desenvolvidas. Ainda que a fiscalização tenha deferido parte dos créditos pleiteados, a manifestação de inconformidade da ora recorrente foi rejeitada pela DRJ/POA, de forma que persiste a discussão quanto às seguintes despesas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente.Além disso, a recorrente defendo o direito a correção dos créditos pela taxa SELIC em razão da resistência ilegítima do Fisco em analisar os pedidos, tendo injustificadamente sido ultrapassado o prazo legal de 360 dias.

Documento nato-digital

Assim, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise pela apresentação de breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS a fim de que, a partir disso, se possa proceder com a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

**I - Do Conceito de Insumos**

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

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Documento nato-digital

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

> [...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifo nosso)

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃOCUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.
>
> 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
>
> 2. Agride o art. 538, parágrafo únic o, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
>
> 3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
>
> 4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.
>
> 5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade

Documento nato-digital

> mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.
>
> 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.
>
> 7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

**a) Despesas relativas ao controle de pragas**

O primeiro item da discussão diz respeito às despesas relativas ao controle de pragas, as quais não tiveram o direito a crédito reconhecido diante do entendimento da fiscalização e da DRJ de que dado que há vedação legal para seu creditamento dentro desta sistemática de apuração, uma vez que "*o referido controle não pode ter sido aplicado ou consumido diretamente nos produtos destinados à venda*", visto que teria "*finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama sanitização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final*".

Por sua vez, a recorrente traz aos autos diversas normas emanadas pelo Ministério da Agricultura, Produção e Abastecimento (MAPA), bem como da ANVISA, que a obrigam a realizar intenso controle de pragas para que receba a autorização de produção e, posteriormente, consiga comercializar os produtos. Assim, em se tratando de indústria do setor de alimentos, os dispêndios realizados para garantir níveis mínimos de higiene e segurança sanitárias são parte indissociável de seu custo de produção, o que justifica o direito a crédito.

Assim, considerando que o entendimento da fiscalização de que as despesas creditáveis são apenas aquelas relacionadas ao produto final já foi superado para fins de PIS e COFINS, prevalecendo a interpretação de que os critérios de concessão se relacionam a verificação da essencialidade e/ou relevância da despesa para o referido processo

Documento nato-digital

produtivo, voto pela revisão da decisão de piso, de forma a reconhecer o crédito relativo a este ponto.

**b) Frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa**

No que concerne as despesas de frete de matérias-primas tributadas à alíquota zero ou com tributação suspensa, a DRJ manteve a glosa realizada pela fiscalização sob o argumento de que "*como tais insumos são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima. Isto porque se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal*".

Em contrapartida, a recorrente defende que *"o r. acórdão recorrido deixou de analisar a verdade material de que os fretes de aquisição, são serviços prestados por pessoas diversas (dos vendedores dos produtos) e tributados, sem qualquer confusão com a tributação do produto adquirido"*. E que houve "distorção sobre a interpretação dos arts. 280 e 299 do RIR/99", uma vez que a prestação de serviços de transporte é contratação independente à compra dos insumos, de modo que o vendedor e o transportador são pessoas jurídicas diversas, sendo que o frete é operação tributada pelo PIS e pela COFINS, gerando direito ao crédito ao tomador de serviço, no caso, a ora recorrente.

Ora, entendo que assiste razão à empresa. Caso o frete fosse arcado pelo fornecedor e, portanto, fizesse parte do preço de venda, estaria correta a conclusão da fiscalização. Todavia, provado que tal despesa foi suportada pela recorrente, e tendo a mesma sido objeto de tributação, não se pode restringir o direito a crédito, sob pena de comprometer a vigência do princípio da não-cumulatividade. Se, em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos da matéria-prima não ser tributada, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças.

Assim, entendo que a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido.

**c) Despesas com movimentação/transferência de mercadorias**

A recorrente pleiteia também o reconhecimento de seu direito a crédito sobre a transferência de matéria-prima (arroz verde ou em casca) para seu depósito, - onde estão localizados os silos de armazenamento - que não

Documento nato-digital

foi reconhecido pela fiscalização por entender que tal despesa não se enquadra da hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 – a qual deve ser interpretada de forma literal por se tratar de desoneração tributária.

Segundo a recorrente, seu direito se funda no seguinte racional:

> "Como já mencionado, a ora Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e a importação de produtos de alimentação, principalmente o arroz.
>
> Na sua atividade econômica, a ora Recorrente presta serviços de armazenamento do arroz "verde" em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços, o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa.
>
> Nessas aquisições, a ora Recorrente credita-se das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.
>
> Dessa forma, essas despesas de fretes, como foram suportadas pela ora Recorrente e foram despendidas para transportar matéria-prima que acabou sendo por ela adquirida para ser empregada no seu processo produtivo, são creditadas por se enquadrarem como insumo, cuja definição de conceito é obtida da interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do art. 290 e 299 do RIR/99."

Ora, diante das explicações fornecidas pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão no pleito, mas por razão diversa daquela apresentada pela DRJ.

Caso as despesas fossem relativas ao transporte da matéria-prima comprada e armazenada para ser integrada ao processo de industrializada, entendo que seria hipótese de reconhecer o direito a crédito. Todavia, esta não é a situação descrita nos autos.

Conforme informações trazidas pela própria recorrente, a movimentação do arroz em casca para os silos localizados em seus depósitos é realizada à título de prestação de serviço a terceiros, atividade apartada de seu processo produtivo e que é remunerada separadamente. Ocorre que, em alguns casos – os quais não foram individualmente apontados – poderá haver negociação e compra das mercadoria pela recorrente para que seja utilizada em sua produção. Ou seja, após a mercadoria já se encontrar em seu depósito e os serviços de movimentação e armazenagem já houverem sido pagos, poderá haver uma operação de compra e venda.

Assim, não resta demonstrado que tais despesas estão relacionadas ao processo produtivo, tampouco, que são arcadas pela recorrente, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso deve ser mantida.

**d) Despesas com pallets**

A questão das despesas com pallets é tratada no acórdão da DRJ/POA de forma conjunta às despesas de transferência e armazenamento de mercadorias, avaliadas acima.

Documento nato-digital

Igualmente, a fiscalização nega o direito a crédito sob a conclusão de que as despesas creditáveis são somente aquelas relativas à "*movimentação de mercadorias – serviços de carga e descarga – e que estão relacionadas a descarregamentos, carregamentos, desunitização, unitização, encaminhamento ou retirada de depósitos*". De outra sorte, entende que "*as despesas com aluguel de pallets também não se confundem com despesas de armazenamento, porquanto os pallets visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, proporcionando uma redução no tempo de carga e descarga e otimização de espaços*", o que não seria essencial ao processo.

Deve-se reconhecer que a questão da concessão de crédito a despesas com pallets ainda é questão controversa e não pacificada neste Conselho. Assim, percebe-se que a verificação do direito depende de análise caso a caso, avaliando a essencialidade do *pallet* e sua forma de utilização.

No caso dos autos, a recorrente traz explicação clara de que os *pallets* não tem como única ou primordial função facilitar a movimentação da carga já embalada, mas de impedir o contato do produto final com o solo e, assim, evitar problemas de umidade, bolor e contaminações por insetos. Ademais, a utilização de pallets ou artefatos similares seria uma exigência do próprio MAPA, por meio da Portaria n. 269, motivo pelo qual restaria atendido o critério da essencialidade.

Assim, avaliando o caso concreto e havendo sido comprovado pela recorrente a necessidade da utilização dos *pallets* como forma de garantir a segurança e integridade dos produtos finais a serem comercializados, conforme disposto em norma técnica obrigatória, entendo que a glosa referente a este item deve ser revertida, reconhecendo-se o direito ao crédito.

**e) Frete entre estabelecimentos da empresa**

No que concerne ao frete entre estabelecimentos da própria empresa, duas situações distintas são objeto do pedido de creditamento: (i) o frete de produtos acabados; e (ii) o frete de material administrativo. Por serem situações diversas e que necessitam análises específicas, passa-se a abordar cada uma individualmente abaixo.

**e.1) Frete de produtos acabados**

**(....)**[1]

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ouso dela discordar em relação à possibilidade de tomar créditos de PIS

[1] Deixa-se de transcrever o voto vencido em relação a esta matéria, que poderá ser consultado no processo 11080.914775/2011-07, Acórdão 3401-007-345, paradigma desta decisão, adotando e transcrevendo o fundamento constante do Voto Vencedor resultante do julgamento da matéria "Frete entre estabelecimentos da empresa de produtos acabados".

Documento nato-digital

e de COFINS nos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Com efeito, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).

Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada. Apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido. Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente.

Em relação à alegação de que este serviço deve ser caracterizado como insumo por se enquadrar nos conceitos de essencialidade e relevância, deve-se ter em conta que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para **determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com**: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543C 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

Documento nato-digital

> relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

> 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. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.
>
> (...)
>
> 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.
>
> (...)
>
> Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste, como logística, possam gerar crédito, **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos**.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

Documento nato-digital

**i) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019**.

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda**.

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas**. Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

*2. 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**. Precedentes.*

*3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)*

**O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema**:

(...)

Documento nato-digital

*III. **Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda**, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, **Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN**, SEGUNDA TURMA, DJe de **13/11/2018**). (...)*

*IV. **A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos**, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).*

*V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, **o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que **não se verifica operação de venda**.*

*(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)*

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

**ii) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019**.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não 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**.

A propósito:

(...)

*1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas** para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia**, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos*

*inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.*

*2. Em casos que tais, esta Corte já definiu 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.*** *Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.*

*3. Agravo interno não provido.*

*(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS,* ***Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES****, SEGUNDA TURMA,* ***julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019****)*

**iii) Recurso Especial nº 1.745.345-RJ. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Data da Publicação: 18/06/2019**.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que 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, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido: (...)

**iv) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018**.

**A recorrente**, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. **Defende, em suma, ter direito de descontar** do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os **créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos**.

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

**A irresignação não merece prosperar**.

**O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ**. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a CONFINS. À guisa de exemplo, **na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete** das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confiram-se os seguintes precedentes: (...)

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

**i) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019**.
CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

Documento nato-digital

> As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.
> (...)
> Voto
> (...)
>
> No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados "Roundap" e "Glifosato Técnico".
>
> Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

**ii) Acórdão nº 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019**.

> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para "formação de lote" de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

**iii) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018**.

> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência - Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

### e.2) Frete de material administrativo

Assim como no caso do frete de produtos acabados, a DRJ entendeu que a glosa realizada pela fiscalização para material administrativo foi correta, reafirmando seu entendimento de que o crédito seria devido tão somente quando é feito diretamente para a venda do bem ou produto.

Em seu recurso, a empresa afirma que seu direito a crédito está consubstanciado no seguinte contexto fático:

Documento nato-digital

> "Estas despesas de fretes foram realizadas com o propósito de transportar equipamentos administrativos para outras filiais da Manifestante, como computadores e mobiliário. Cabe lembrar que a ora Manifestante, além da atividade econômica de beneficiamento, também exerce as atividades de importação, comercialização e exportação, o que demanda uma estrutura administrativa para escoar a produção, seja através da comercialização pelo mercado interno, seja por meio da exportação."

Entendo que, diferente do frete de produtos acabados, o frete de material administrativo não seja passível de creditamento, estando correto o entendimento da decisão de piso.

Ora, não há elementos nos autos que demonstrem que computadores e mobiliários são partes essenciais e/ou indispensáveis ao processo produtivo. Da mesma forma, as informações trazidas sequer permitem concluir que tais materiais são utilizados pelos setores responsáveis pela linha de produção em questão. Assim, por se tratar de meros materiais de escritório e que, em tese, podem ser utilizados de forma indiscriminada por diversos setores da empresa, entendo que não restam caracterizadas as exigências legais para o creditamento.

**f) Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo**

A recorrente defende também o direito a crédito sobre despesas com aluguéis de veículos para deslocamento de seus representantes comerciais e funcionários e com taxi executivo, as quais seriam despesas mensais e estritamente vinculadas à sua atividade comercial.

No entendimento da fiscalização, tais despesas não se enquadram nas hipóteses de creditamento previstas pela legislação, não sendo possível alargar sua aplicação a casos não expressamente previstos. Por sua vez, a recorrente defende que:

> "o entendimento fazendário não deve prevalecer, pois o inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 ao prever o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não fez qualquer limitação ao conceito de máquinas e equipamentos, apenas condicionou que os mesmos fossem locados com a finalidade de que fossem utilizados nas atividades da empresa.
>
> O dispositivo legal em comento, ao prever a expressão "máquina", não estabeleceu a sua definição ou restrição ao seu alcance, de modo que é perfeitamente cabível o enquadramento de veículos automotores ao significado de máquina.
>
> Por conseguinte, a única restrição contido no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/02 é de que as máquinas alugadas tenham como finalidade a sua utilização na atividade econômica da empresa."

Entendo que não assiste razão à recorrente. Ainda que existam veículos próprios a realização do processo produtivo, os quais possuem funções específicas para manusear e transportar mercadorias – e que, portanto, enquadram-se no conceito de máquinas e equipamentos –, este não é o caso dos autos.

Documento nato-digital

Não se pode equiparar o conceito de veículos destinados ao transporte de passageiros ao de máquinas e equipamentos. Tampouco resta demonstrado nos autos que tais despesas estariam relacionadas ao processo produtivo, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso foi correta e merece ser mantida.

**g) Aluguel de contendores de entulho/resíduos**

Em seu acórdão, a DRJ agrupou sob um mesmo item a análise e conclusão sobre as despesas com aluguel de veículos e de contenedores de entulho e resíduo, concluindo pela correição da glosa em razão da ausência de autorização expressa em lei para o creditamento.

Entendo que são despesas diversas e que deveriam ter sido analisadas separadamente. Isto porque, enquanto não se pode concluir que veículos de passageiros se enquadrem na categoria de máquinas e equipamentos, o mesmo não resta claro para os contenedores de entulho/resíduos.

A meu ver, dependendo da atividade industrial do contribuinte e das normas a que se sujeita, seria sim, em tese, possível o creditamento. Não obstante, entendo que tal conclusão não possa ser aferida dos presentes autos por questão de carência probatória.

Conforme de verifica nos autos, apesar da empresa informar que tais equipamentos se referem a aluguéis de contenedores de entulho/resíduo, não resta claro para que área da empresa e/ou linha de produção os mesmos são alocados. Da mesma forma, as normas que cita como fundamento para as despesas são genéricas e servem para a empresa como um todo, o que não permite concluir que se trata de regra específica para o processo produtivo em questão.

Além disso, a própria empresa se contradiz ao afirmar que se trata de aluguel de equipamento, para depois afirmar que se trata de despesa cuja parte mais significativa se referiria aos serviços de coleta de entulho – o que não seria sinônimo de despesa com tratamento de resíduos.

Assim, considerando que as notas fiscais apresentadas são genéricas e impedem a devida conclusão sobre como tais despesas são alocadas e a que título, entendo que não restam preenchidas as exigências legais para concessão do crédito, motivo pelo qual voto pela manutenção da glosa.

**h) Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos**

A recorrente discorre também sobre seu direito a crédito sobre despesas relativas a aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos utilizados em obras da empresa, o qual foi rejeitado pela fiscalização e pela DRJ pelos mesmos fundamentos dos contenedores de resíduos/entulhos.

Documento nato-digital

Não obstante, em sede de recurso voluntário, a empresa busca explicar as razões específicas que embasariam seu direito, discorrendo que os guinchos estão diretamente ligados à realização de seu processo produtivo:

> "As notas fiscais emitidas pela Irmãos Dittgen correspondem à locação de guinchos, ou à prestação de serviço de guincho para a montagem de máquinas e transportes de máquinas ou partes das máquinas, utilizadas na construção de usina de parbo e na obra da termoelétrica.
>
> Dessa forma, as despesas relacionadas aos guinchos tem como propósito a montagem de máquinas a serem utilizadas no processo produtivo e, portanto, seja pelo inciso IV ou pelo inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, deve ser reconhecido como legítimo o creditamento destas despesas."

Ora, não restam dúvidas que o produto final da recorrente, arroz comercializado no mercado, necessita passar por processo de beneficiamento em usina, o que justifica as despesas relacionadas a este item. Neste sentido, a empresa juntou aos autos extenso laudo técnico explicando as etapas de produção e seus desdobramentos de forma a afastar dúvidas sobre sua vinculação ao processo produtivo.

Quanto aos guinchos utilizados para a termoelétrica construída pela empresa, entendo que a questão mereça ainda mais cuidado. Isto porque, deve-se verificar o propósito da obra e quais linhas produtivas a mesma abastece, a fim de que se evite permitir o crédito sobre despesas não relacionadas a produção ora avaliada, ainda que não tenham sido apresentados muitos esclarecimentos nos autos.

No entanto, o ponto central quanto as despesas descritas nesse item, ainda que legítimas, é que essas foram pleiteadas e registradas de forma equivocada, o que inviabiliza a homologação pleiteada. Isto porque a recorrente defende seu direito ao crédito com base no inciso VI do art. 3º da Lei 10.833/03, enquanto despesas relativas a "*aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*" (grifo nosso).

Avaliando as despesas em questão, verifica-se que não se trata de aluguel de máquina/equipamento a ser utilizado no processo produtivo em si, tal qual dispõe o inciso em questão, mas de guincho que será utilizado para que tais máquinas/equipamentos sejam devidamente instalados e utilizados. Ou seja, trata de despesa com obras e montagem da fábrica, o que não é abarcada por este inciso e sequer pode ser creditada de forma direta e em parcela única.

Diante disso, verifica-se que tais despesas não estão relacionadas com processo produtivo em si, mas com a instalação e montagem do ativo imobilizado, motivo pelo qual verifica-se que o as despesas foram contabilizadas e creditadas de forma equivocada pela recorrente, o que enseja a manutenção da glosa.

Documento nato-digital

**II – <u>Da correção pela taxa SELIC</u>**

Com relação ao pedido de correção monetária e incidência da taxa Selic, a DRJ defende sua impossibilidade em face à expressa vedação por dispositivo legal, Lei 10.833/2003, rebatendo ainda as jurisprudências trazidas pela recorrente sob o argumento de que "*se tratam de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, tratam-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN*".

Por sua vez, a recorrente argumenta que não pode o contribuinte suportar o ônus decorrente de ato da fiscalização, de reter os seus créditos líquidos e certos como forma de garantir o parcelamento e, quando ressarcir, disponibilizar os créditos à empresa, sem a devida correção monetária. E busca fundamentar o direito no entendimento do STJ, consolidado por meio da Súmula n. 411, de que é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrentes de resistência ilegítima do Fisco, devendo ser aplicado analogamente para as contribuições.

Em meu entendimento pessoal, concordo que há lógica e razoabilidade nos argumentos trazidos pela recorrente, mas preciso concordar com a fiscalização no sentido de que inexiste previsão legal para suportar sua pretensão, tampouco decisão das Cortes Superiores dentro da dinâmica dos recursos repetitivos que confirmem tal direito. Portanto, concluo que a decisão de piso pela não aplicação da correção deva prevalecer.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, pelo seu parcial provimento para reconhecer o direito a crédito sobre despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e despesas com pallets.

É como voto.

**(....)**[2]

**Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

[2] Deixa-se de transcrever Declaração de Voto apresentada em relação à matéria "créditos de PIS/COFINS em relaçao ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa", que poderá ser consultada no processo 11080.914775/2011-07, Acórdão 3401-007-345, paradigma desta decisão.

Documento nato-digital

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de **negar provimento** ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contendores de entulho/resíduos, Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo, Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos a produção do arroz DPU e relativos a montagem da usina, correção pela taxa SELIC e quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados. **Dar provimento** ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem, ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Documento nato-digital