



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.720244/2011-29
ACÓRDÃO	3302-015.287 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DANONE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância, conforme fixado pelo STJ no Tema 779 (REsp nº 1.221.170/PR). São considerados insumos os bens e serviços cuja utilização seja imprescindível ou relevante para o desenvolvimento da atividade produtiva, inclusive quando decorrente de imposição legal ou técnica.

LOCAÇÃO DE PALLETS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As operações de locação enquadram-se no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devendo o termo “utilizados nas atividades da empresa” ser interpretado de forma ampla, alcançando todas as etapas do processo produtivo. O frete vinculado à locação não integra o custo de aquisição e não gera crédito.

FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO VERSUS PRODUTOS ACABADOS.

Os produtos transportados já com a embalagem com a qual serão vendidos para o consumidor final e que não sofrerão mais qualquer processo de industrialização pelo fabricante, não podem ser considerados produtos em elaboração pelo simples fato de ainda não terem sido obtidos os resultados de testes microbiológicos.

Nesse contexto, tais produtos devem ser considerados “produtos acabados”, sendo vedado o creditamento sobre as respectivas despesas com fretes entre estabelecimentos (fretes “intercompany”).

FERRAMENTAS. CREDITAMENTO COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

O STJ, no julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, já decidiu expressamente pela impossibilidade de creditamento sobre os gastos com a aquisição de ferramentas.

Bens acima de R\$ 1.200,00 devem ser obrigatoriamente imobilizados se a vida útil for superior a 1 ano. A tomada de créditos sobre encargos de depreciação, contudo, depende da comprovação de que os bens foram ativados, data de aquisição e valor, elementos sem os quais não é possível reconhecer o direito creditório.

FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS À ALÍQUOTA ZERO OU REGIME DA LEI Nº 10.925/2004. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Admissível o crédito decorrente de frete de insumos não tributados, quando o serviço de transporte for efetivamente tributado e registrado de forma autônoma, nos termos da Súmula CARF nº 188.

MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. SERVIÇOS DE LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO INDUSTRIAL. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Existindo comprovação de aplicação da mão de obra terceirizada contratada de pessoa jurídica diretamente na produção ou prestação de serviço, deve ser reconhecido o direito ao creditamento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DACON/DCTF. NECESSIDADE.

O creditamento extemporâneo deve ser comprovado por meio de DCTF e DACON retificadores, nos termos da Súmula CARF nº 231.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, para reverter as glosas relativas a: (i.1) equipamentos de proteção individual, materiais de teste e de laboratório e materiais de limpeza e higiene; (i.2) uniformes; (i.3) serviços de montagem industrial, manutenção e conservação de máquinas e equipamentos diretamente vinculados ao processo produtivo; (i.4) fretes nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero e ao regime da Lei nº 10.925/2004, desde que o serviço de transporte tenha sido efetivamente tributado e registrado de forma autônoma (Súmula CARF nº 188); e (i.5) alugueis de máquinas industriais, equipamentos de monitoramento, telecomunicações e içamento de tanques utilizados nas atividades da empresa; (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa dos créditos referentes a aluguel de pallets, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Sérgio Roberto Pereira Araújo; e (iii) por voto de qualidade, para negar provimento ao pedido de reversão das glosas com (iii.1) fretes de produtos entre estabelecimentos e (iii.2) ferramentas, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos,

Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara . Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.286, de 11 de novembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 12585.720245/2011-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Sérgio Roberto Pereira Araujo (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte Pedido de Ressarcimento cumulado com Declaração de Compensação (PER/DCOMP) cujos créditos são relativos à Cofins não cumulativa.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Aquisições de bens submetidos à alíquota zero do PIS e Cofins não dão direito a crédito, consoante o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS DE MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Dispêndios com mão de obra terceirizada, ainda que contratada junto a pessoa jurídica, não dão direito a crédito do PIS e Cofins, em face da vedação contida no art. 3º, §2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO AOS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS.

1. Nos termos do art. 8º, § 4º, I, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

2. Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos as despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual, de ferramentas, de materiais para testes, para laboratórios, para limpeza e higiene, e com assistência técnica, transporte e uniformes de funcionários.

3. Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos os dispêndios com os serviços relacionados ao reparo de maquinários e instalações do contribuinte.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES NAS VENDAS. DIREITO AO CRÉDITO.

Nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o seu art. 15, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, dá direito aos créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NAS TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

O frete do transporte de insumos, produtos intermediários e mercadorias entre os estabelecimentos da empresa não dão direito a créditos do PIS e Cofins.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CUSTO INTEGRADO AO BEM ADQUIRIDO. DIREITO AO CRÉDITO NA PROPORÇÃO DO CRÉDITO DO INSUMO.

Quando permitido o crédito em relação ao insumo adquirido, o custo do seu transporte, incluído no valor de aquisição, a ele se incorpora, de modo a servir de base de cálculo da apuração dos créditos, seja pelas alíquotas básicas do PIS e Cofins não cumulativos, seja pelas alíquotas do crédito presumido na hipótese do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS SOB ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

O valor do frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero não dá direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos porque, embora seja incorporado ao custo do insumo transportado, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições não admite crédito, conforme o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DESPACHO DECISÓRIO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA E ENQUADRAMENTO LEGAL CORRELATO. ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO POR AMOSTRAGEM. LEGALIDADE. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizado qualquer vício a suscitar a nulidade da decisão administrativa contestada, quando esta contém motivação regular, sem qualquer omissão ou contradição, sendo admissível a análise da documentação apresentada pelo contribuinte por amostragem.

DESPACHO DECISÓRIO SEGUIDO DE INCONFORMIDADE E DILIGÊNCIA. MODIFICAÇÃO DOS VALORES DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO INICIALMENTE DEFERIDOS. INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não é nula diligência determinada pela Delegacia da Receita de Julgamento tendo em vista os documentos e alegações apresentados com a manifestação de inconformidade, cujo resultado incrementa, sem alteração nos critérios jurídicos, os valores inicialmente deferidos em face da análise de novas informações e documentação apresentadas pelo contribuinte.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES.

Tratando-se de ressarcimento ou restituição o ônus de provar a existência do direito creditório é do contribuinte, pelo que se mantém indeferimento parcial contra o qual o contribuinte alega, de forma genérica, crédito da não cumulatividade do PIS e Cofins relativo a serviços de reparo em máquinas e equipamentos, sem especificar os serviços e os bens reparados.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de supostos erros cometidos pela fiscalização ou de documentos que teriam sido desprezados, o ônus de apontá-los com clareza é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica, desacompanhada de provas, de que o trabalho fiscal seria superficial e por isso glosas em créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins devam ser revertidas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Cada pedido de ressarcimento do saldo credor do PIS e Cofins não cumulativos deve se referir a único trimestre, correspondente ao de apuração dos créditos, nos termos da Instrução Normativa SRF 600, de 2005, e seguintes, de modo que para ressarcimento e compensação de créditos extemporâneos deve ser

retificado o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) do trimestre de apuração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA QUANDO DESPACHO DECISÓRIO É PROLATADO NO PRAZO DE CINCO ANOS.

Descabe cogitar de decadência na hipótese de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, por ser instituto aplicável a lançamento de ofício, e não ocorre homologação tácita quando o despacho decisório é prolatado antes de cinco anos contados do protocolo da declaração de compensação, podendo depois desse prazo o resultado de diligência incrementar os valores inicialmente deferidos no despacho decisório.

Devidamente intimada da referida decisão, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, suscitando, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, e reiterando as alegações já trazidas em sua Manifestação de Inconformidade. Por fim solicita:

“(a) o reconhecimento da nulidade do r. Despacho Decisório inicial por precariedade e a impossibilidade de rever os fundamentos ou realizar novo lançamento de ofício, fundamentos expostos no tópico 'III', do Recurso;

(b) na eventualidade de não ser acolhido o pedido acima, requer-se a reforma parcial do v. acórdão pelos motivos expostos no tópico .IV do Recurso, com o reconhecimento da integralidade dos valores requeridos no presente processo administrativo de ressarcimento/compensação; e,

(c) caso persista alguma dúvida de fato quanto aos itens glosados, subsidiariamente, requer-se a realização de nova diligência no estabelecimento da Recorrente, para que sejam verificados e analisados os documentos fiscais relativos aos créditos, de maneira que reste demonstrada, de uma vez por todas, a legitimidade dos créditos apropriados.”

A Recorrente protesta, ainda, pela posterior juntada de quaisquer documentos e pela sustentação oral do presente recurso/ nos termos do Regimento Interno desse E, Tribunal, requerendo seja previamente intimada na pessoa dos seus representantes legais a seguir relacionados: Daniella Zagari Gonçalves (OAB/SP Nº 116.343) e Marco Antonio Behrndt (OAB/SP nº 173.362), sócios do escritório Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados/ com endereço na Av. Brigadeiro Faria Lima no 3.144, 11º andar, Centro, CEP 01451-000, São Paulo – SP.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade e ao mérito, ressalvado quanto ao pedido de reversão das glosas dos fretes de produtos entre estabelecimentos e das aquisições de ferramentas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Das preliminares**Da nulidade da decisão recorrida**

A Recorrente sustenta a nulidade parcial do acórdão recorrido, sob o argumento de que a diligência determinada pela DRJ teria extrapolado os limites da mera complementação probatória, resultando, na prática, em novo lançamento, com alteração de critério jurídico e revisão de ofício fora das hipóteses legais previstas nos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Alega, ainda, que a homologação do resultado da diligência teria evidenciado a precariedade e iliquidez do despacho decisório original, o que importaria na nulidade do ato e do acórdão que o confirmou.

Não assiste razão à Recorrente.

Conforme consignado pela DRJ, a diligência teve por objetivo reanalisar o feito à luz dos novos documentos apresentados pela própria contribuinte, buscando sanear inconsistências formais (como a ausência de CNPJ, CFOP ou NCM) e confirmar a validade de créditos anteriormente glosados. Não houve, portanto, alteração de critério jurídico, tampouco novo lançamento, mas apenas aprofundamento da análise probatória, dentro dos limites legais do processo administrativo fiscal.

A diligência é instrumento expressamente previsto para complementar a instrução processual e esclarecer pontos controvertidos, não se confundindo com revisão de ofício ou constituição de novo crédito.

Ressalte-se, ademais, que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa. O conjunto dos autos evidencia que a contribuinte entendeu perfeitamente os pontos controvertidos e pôde se manifestar de forma detalhada sobre cada um deles, inclusive requerendo diligência e apresentando novas provas, o que afasta qualquer alegação de prejuízo ou limitação ao contraditório.

Pelo exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Da nulidade do despacho decisório

A Recorrente renova a alegação de que o Despacho Decisório seria nulo, por ausência dos elementos exigidos pelo art. 142 do CTN, afirmando tratar-se de ato precário, baseado apenas em planilhas e filtros eletrônicos, sem exame efetivo das notas fiscais ou do processo produtivo.

O argumento não prospera.

A contribuinte foi intimada em diversas oportunidades a complementar as informações, sanar inconsistências e apresentar documentação, tendo o feito sido inclusive objeto de diligência solicitada pela própria Recorrente. Assim, o contraditório e a ampla defesa foram plenamente assegurados.

Não se identificando, portanto, qualquer vício formal ou material apto a invalidar o despacho decisório, deve ser rejeitada a preliminar.

Da preliminar de decadência

A Recorrente sustenta que a autoridade fiscal, ao promover nova análise dos créditos em sede de resposta à diligência, teria, na prática, procedido a uma revisão de ofício do lançamento fora das hipóteses legais e após o decurso do prazo decadencial previsto nos arts. 149, parágrafo único, e 150, §4º, do CTN. Argumenta que a revisão teria representado novo lançamento referente a fatos geradores do ano-calendário de 2010, o que configuraria decadência, uma vez que a resposta à diligência foi concluída apenas em 2015.

Não assiste razão à Recorrente.

Conforme antecipado, a diligência foi regularmente determinada no curso do processo administrativo, com o objetivo de sanear inconsistências formais e verificar a validade de créditos anteriormente glosados, sem qualquer constituição de novo crédito tributário. Dito de outro modo, o que ocorreu foi a simples complementação da instrução processual, mediante análise de documentos e informações adicionais apresentados pela própria contribuinte.

O procedimento encontra amparo no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, que autoriza a realização de diligências para elucidação de fatos e complementação da prova, não se confundindo com a revisão de ofício prevista no art. 149 do CTN

Portanto, o simples fato de a resposta à diligência ter sido proferida em 2015, relativa a créditos apurados em 2010, não implica extinção do direito da Fazenda Nacional de concluir a análise do pedido de ressarcimento, tampouco caracteriza revisão de lançamento.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de decadência.

Do mérito

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de PIS e Cofins, permanecendo a controvérsia quanto ao direito creditório da Recorrente em diversas rubricas analisadas pela fiscalização e pela DRJ. Após o resultado da diligência fiscal, que reconheceu parte dos créditos anteriormente glosados, remanescem pontos controvertidos nos seguintes temas:

- (i) Bens e serviços utilizados como insumos
 - a. equipamentos de proteção individual (EPIs), ferramentas, materiais de teste, materiais de laboratório, materiais de limpeza e higiene, uniformes de funcionários;
 - b. montagem industrial, manutenção e conservação de máquinas e equipamentos, locação de pallets e embalagens, transporte e movimentação interna de materiais;
 - c. materiais de limpeza, higiene e laboratório, e transporte de ferramentas;
- (ii) Despesas com fretes e armazenagem, abrangendo:
 - a. fretes nas transferências de produtos em elaboração e acabados;
 - b. fretes nas aquisições e transferências de produtos tributados à alíquota zero ou submetidos ao regime especial da Lei nº 10.925/04;
- (iii) Bens sujeitos à alíquota zero;
- (iv) Despesas com mão de obra contratada junto a empresas de terceirização;
- (v) Apropriação de crédito extemporâneo, em razão da ausência de retificação de declarações (DACON/DCTF);
- (vi) Créditos relativos a aluguéis (aluguéis de máquinas e equipamentos, empregados diretamente na produção; aluguéis de prédios e galpões, vinculados à atividade operacional; e créditos sobre bens do ativo imobilizado, quanto à forma de apuração e limite de dedução.)

É o que se passa a analisar.

Do conceito de insumos

Antes de analisar especificamente cada uma das glosas, é imprescindível contextualizar o conceito jurídico de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecida no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não-cumulatividade do PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, entendeu que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto. Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça:

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 RESTRITIVO 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 SEQUINTE 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 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. 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, o STJ fixou orientação definitiva acerca do conceito de insumo, estabelecendo que este deve ser interpretado à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“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.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio CARF, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Feitas tais considerações, passa-se à análise dos itens específicos.

Equipamentos de proteção individual (EPIs), materiais de teste, materiais de laboratório, materiais de limpeza e higiene e uniformes de funcionários

Quanto este ponto, a DRJ manteve as glosas, entendendo que as referidas despesas possuem caráter administrativo e não se relacionam direta ou indiretamente com os produtos alimentícios fabricados e comercializados pela Recorrente. Segundo o acórdão recorrido, tais dispêndios estariam associados à atividade empresarial como um todo, e não à produção de um bem específico.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que as despesas glosadas são indispensáveis à atividade industrial desenvolvida, voltada à fabricação de produtos lácteos, submetida a rigoroso controle sanitário e de segurança do trabalho. Ressalta que todos os bens e serviços glosados foram corretamente identificados e detalhados em planilhas e documentos fiscais apresentados no curso da fiscalização e da diligência, não havendo generalidade ou imprecisão que justificasse a negativa dos créditos.

Como mencionado, o Tema 779/STJ firmou entendimento vinculante de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, abrangendo bens e serviços cuja utilização decorre de imposição legal ou técnica e cuja ausência inviabilizaria ou comprometeria a produção.

No caso concreto, como demonstrado pela Recorrente, o uso de equipamentos de proteção individual (EPIs) e uniformes constitui exigência legal e sanitária, amparada nas Normas Regulamentadoras nºs 6 e 36 do Ministério do Trabalho e Emprego e na RDC nº 275/2002 da ANVISA. Trata-se, portanto, de condição *sine qua non* para o exercício da atividade fabril no setor alimentício, em que a higiene e a segurança são pressupostas essenciais da produção. A ausência desses itens impediria a continuidade da operação industrial e poderia inclusive ensejar a interdição da planta, evidenciando sua essencialidade ao processo produtivo.

Essa obrigatoriedade foi posteriormente positivada no art. 175, IX, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, que reconhece expressamente o direito ao crédito sobre equipamentos de proteção individual, consolidando entendimento jurisprudencial preexistente oriundo do Tema 779/STJ.

Os materiais de limpeza, higiene, teste e laboratório igualmente se enquadram no conceito de insumo definido pelo STJ. Em uma indústria de produtos lácteos, a higienização de tanques, tubulações, equipamentos e áreas de produção é etapa fundamental da cadeia produtiva, diretamente vinculada à qualidade e à segurança dos produtos. Assim explica a Recorrente:

290. É justamente o que ocorre com os “produtos de limpeza” e as despesas elencadas pela D. Fiscalização sob a denominação “outras glosas”.

291. É claro que em uma empresa do ramo alimentício de produtos lácteos, produtos estes extremamente perecíveis, todos os gastos com a higiene e limpeza, são essenciais para o processo produtivo.

292. Os itens produzidos pela Recorrente são perecíveis, exigindo alto grau de higiene na fabricação, demandando a utilização de produtos para limpeza constante das máquinas. Em uma indústria do porte da Recorrente, não há a possibilidade de ter funcionários sem a vestimenta e proteção adequada ou máquinas que mantenham resíduos de matéria-prima. Todo o processo produtivo e de comercialização precisa ter altos níveis de limpeza, higiene e segurança.

293. Os produtos de limpeza glosados pela D. Autoridade Fiscal são produtos utilizados diretamente no maquinário do processo produtivo, o que os enquadra no conceito de insumos adotado pela própria D. Fiscalização! Assim, ainda que se afaste o conceito de insumo demonstrado pela Recorrente acima – o que se admite apenas a título de argumentação – é inegável o direito de crédito sobre tais bens.

A essencialidade desses dispêndios foi ainda reforçada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, que em seu art. 176, §1º, XI, prevê expressamente os materiais e serviços de limpeza e higienização como insumos quando utilizados em qualquer etapa do processo produtivo ou da prestação de serviços.

Da mesma forma, os materiais de teste e de laboratório são empregados na verificação de padrões físico-químicos e microbiológicos, indispensáveis à conformidade com as normas sanitárias e à viabilidade comercial dos bens produzidos. Vejamos:

301. O mesmo ocorre com os “materiais de laboratório”: sendo a Recorrente uma indústria do setor alimentício, são indispensáveis testes de laboratório para definir as melhores práticas de fabricação dos produtos e garantir, ainda, o atendimento de normas de vigilância sanitária. Do contrário, os produtos fabricados pela Recorrente nem seriam próprios para o consumo humano.

Montagem industrial, manutenção e conservação de máquinas e equipamentos, locação de pallets e embalagens, transporte e movimentação interna de materiais;

No tocante às glosas referentes aos serviços de remoção e transporte de tanques, construção e manutenção nos prédios fabris e movimentação de pallets para carregamento das mercadorias, verifica-se que a DRJ manteve o indeferimento dos créditos sob o argumento de que não houve detalhamento suficiente que permitisse vincular os serviços prestados a máquinas e instalações específicas, não sendo, portanto, possível reconhecer o nexó direto com o processo produtivo.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que tais serviços são indispensáveis à continuidade e eficiência do processo industrial, pois garantem o funcionamento das máquinas, a integridade dos produtos e o cumprimento das exigências sanitárias inerentes à atividade de fabricação de alimentos. Alega que todas as operações foram devidamente documentadas em planilhas e notas fiscais, sendo excessiva a exigência de discriminação individual de cada equipamento. Vejamos:

268. Há, por exemplo, na planilha utilizada pela D. Autoridade Fiscal a informação de glosa de item de **montagem industrial, serviço prestado pela empresa DN PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA**, que, inquestionavelmente, é um serviço utilizado para a própria atividade de produção.

269. As Notas Fiscais que a Recorrente anexa, por amostragem (doc. 04), também confirmam a premissa de que se trata de serviço de manutenção.

Confira-se, a título ilustrativo, o exemplo abaixo:

(...)

270. Há, ainda, glosa referente a **serviços de movimentação e de pallets**.

Especificamente com relação aos **pallets**, não há dúvida quanto ao direito ao crédito.

Vejamos.

271. Os referidos bens destinam-se a servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou transporte de carga, pois, em razão da fragilidade dos produtos comercializados, há a necessidade de que seu transporte seja feito de modo a preservá-los de qualquer dano:

(...)

272. Se os produtos forem transportados sem a adequada proteção, poderão ser inutilizados antes mesmo de chegar aos clientes. Dessa forma, a fim de que seus produtos não sofram deterioração durante o transporte, a Recorrente faz locação dos referidos pallets, para realizar o acondicionamento seguro das mercadorias.

273. Cabe ressaltar que a mesma empresa que presta os serviços de locação de pallets, realiza outros serviços relacionados a diversos itens para acessório de transporte.

274. E é evidente que as referidas despesas com acessórios para transporte estão atreladas à própria atividade fim da Recorrente, sendo que os bens locados integram o conceito de insumo.

(...)

277. Para as despesas com serviço de conservação, a essencialidade está na continuidade das operações das máquinas utilizadas no processo produtivo, e ainda, na continuidade do próprio processo operacional (com o pleno funcionamento das suas unidades fabris), uma vez que, sem as máquinas e as instalações em plena função, a atividade de produção da empresa ficaria prejudicada, o que releva a indispensabilidade dos serviços e sua consequente caracterização como insumo. São exemplo desses itens os dispêndios com a empresa “CONTRUÇÕES SILVA E FREITAS LTDA.” e “HJR CONTRUÇÕES LTDA.”.

Diante do exposto, verifica-se que os serviços de montagem industrial, manutenção e conservação de máquinas e equipamentos, bem como a locação de pallets e embalagens, guardam relação direta com a atividade operacional da

Recorrente, na medida em que asseguram a continuidade e a eficiência do processo produtivo desenvolvido.

A montagem industrial e a manutenção de equipamentos são indispensáveis ao funcionamento regular das linhas de produção, evitando interrupções e garantindo a integridade do parque fabril. Dito de outro modo, a essencialidade e relevância dessas despesas são inequívocas: os serviços de montagem e manutenção asseguram o pleno funcionamento das linhas de produção e a continuidade das operações fabris, motivo pelo qual tais serviços se enquadram no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nessas circunstâncias, a motivação adotada pela DRJ — fundada na alegada falta de detalhamento dos serviços — não se mostra suficiente para afastar o direito creditório, uma vez que a natureza e a destinação das despesas restam comprovadas e estão intrinsecamente ligadas ao processo produtivo da Recorrente.

Por sua vez, a locação de pallets e embalagens não configura aquisição de bens ou serviços, mas operação de locação de bens móveis utilizados nas atividades da empresa, sujeitando-se, portanto, ao tratamento previsto no art. 3º, IV, das mesmas Leis, segundo o qual geram direito a crédito “os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Assim, a análise relativa à locação de pallets e embalagens será examinada em tópico próprio.

De todo modo, no que se refere ao frete relativo à locação de pallets, observa-se que tais bens não se caracterizam como insumos adquiridos, mas como bens de propriedade de terceiros utilizados temporariamente nas atividades da empresa, mediante contrato de locação. Nessa condição, o serviço de transporte não compõe o custo de aquisição do bem, razão pela qual não há amparo legal para o creditamento das contribuições sobre tais despesas.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas mantidas pela DRJ no que se refere às despesas com montagem industrial, manutenção e conservação de máquinas e equipamentos, reconhecendo-se o direito creditório correspondente.

Despesas com fretes e armazenagens

Fretes nas aquisições e transferências de produtos tributados à alíquota zero ou submetidos ao regime especial da Lei nº 10.925/04

Quanto aos fretes nas aquisições e transferências de produtos tributados à alíquota zero ou submetidos ao regime especial da Lei nº 10.925/2004, a Recorrente sustenta que a glosa fiscal foi indevida, pois as despesas de frete correspondem a serviços autônomos e efetivamente tributados pelas

contribuições ao PIS e à Cofins, ainda que o bem transportado esteja sujeito à alíquota zero ou ao crédito presumido previsto na legislação específica.

A Delegacia de Julgamento, por sua vez, manteve a glosa, entendendo que, quando o insumo transportado é tributado à alíquota zero, o frete que compõe seu custo segue o mesmo tratamento fiscal, não gerando direito ao crédito, e que, nas hipóteses de insumos sujeitos ao regime da Lei nº 10.925/2004, o crédito deve ser limitado às alíquotas reduzidas do benefício, em vez das alíquotas básicas pleiteadas pelo contribuinte.

Tal raciocínio adotado pela autoridade julgadora não se coaduna, porém, com a jurisprudência administrativa consolidada. A questão foi pacificada pela Súmula CARF nº 188, segundo a qual:

Súmula CARF nº 188

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

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

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

Pelo exposto, devem ser revertidas as glosas relativas aos créditos sobre as despesas de frete incidentes na aquisição e transferência de insumos e produtos tributados à alíquota zero ou submetidos ao regime especial da Lei nº 10.925/2004, desde que o serviço de transporte tenha sido efetivamente tributado pelas contribuições e registrado de forma autônoma em relação ao valor do insumo transportado.

Bens sujeitos à alíquota zero

A Recorrente sustenta que as aquisições de bens destinados à revenda e insumos sujeitos à alíquota zero geram direito ao crédito de PIS e Cofins, por entender que tais operações permanecem dentro do campo de incidência das contribuições, ainda que com alíquota reduzida a zero. Argumenta que a vedação prevista no art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 aplica-se apenas às hipóteses de não incidência ou isenção, nas quais inexistente obrigação tributária, e não às situações em que há incidência formal da contribuição. Sustenta, ainda, que a redução da alíquota a zero não descaracteriza a natureza tributável da operação, mas apenas suprime o seu aspecto quantitativo, de modo que não haveria fundamento legal para a negativa de crédito.

A DRJ, contudo, corretamente entendeu que as aquisições de bens destinados à revenda e insumos sujeitos à alíquota zero não geram direito ao crédito de PIS e Cofins, em razão da vedação expressa contida no art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou **serviços sujeitos à alíquota 0 (zero)**, isentos ou não alcançados pela contribuição; e

O dispositivo reflete a lógica essencial do regime da não cumulatividade, que se baseia na compensação entre débitos e créditos correspondentes a tributos efetivamente pagos nas etapas anteriores da cadeia produtiva. Assim, a finalidade da norma é impedir o creditamento em situações em que não houve recolhimento de PIS e Cofins na operação anterior, seja por força de isenção, de não incidência ou da aplicação de alíquota zero. Em tais hipóteses, o fornecedor não suportou ônus tributário a ser compensado pelo adquirente, razão pela qual inexistente base econômica para a constituição do crédito.

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa dos créditos relativos às aquisições de bens para revenda e insumos sujeitos à alíquota zero.

Despesas com mão de obra contratada junto a empresas de terceirização

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que a Recorrente não teria sido demonstrado em qual serviço específico a mão de obra terceirizada teria sido aplicada, motivo pelo qual concluiu que não se tratava de insumo vinculado ao processo de produção.

A Recorrente insurge-se contra a glosa, notadamente aquelas contratadas junto à L&V Terceirização de Mão de Obra Temporária e Locação de Equipamentos Ltda., sustentando que os serviços prestados foram efetivamente aplicados em atividades essenciais ao processo produtivo, especialmente na limpeza e higienização das áreas fabris e de armazenagem, indispensáveis à continuidade da produção e à observância das normas sanitárias aplicáveis à indústria alimentícia.

Afirma que as contratações não se limitaram à mera cessão de trabalhadores, mas compreenderam a execução de serviços de limpeza industrial com fornecimento de materiais e equipamentos, constituindo verdadeira prestação de serviços especializada voltada ao resultado — a manutenção das condições de assepsia e operação das linhas de produção — e não ao simples fornecimento de força de trabalho.

Pois bem.

Diversamente do afirmado pela decisão recorrida, restou comprovado nos autos que os serviços prestados pela L&V Terceirização foram efetivamente executados nas áreas industriais e de centros de distribuição da Recorrente, tendo por objeto a limpeza e higienização industrial, atividades essenciais e diretamente relacionadas ao processo produtivo. A natureza contratual dos serviços é clara, voltada à execução de tarefas de caráter contínuo e técnico, e não à mera locação de mão de obra, o que afasta o fundamento de que se trataria de simples cessão de trabalhadores:

I. DO OBJETO:

A Contratada se obriga a realizar no Centro de Distribuição da Contratante, localizado na cidade de Poços de Caldas -MG, serviços de higiene e limpeza, com mão de obra de uma equipe básica de 05 (cinco) Auxiliares de Limpeza e 1 (um) encarregado, incluindo produtos e equipamentos para a realização dos serviços, bem como insumos, tais como: papel higiênico, papel toalha e copos descartáveis, conforme descrição contida no Anexo I, que rubricado pelas partes fica fazendo parte integrante deste instrumento.

Para realização dos trabalhos, a Contratada fornecerá os equipamentos e materiais conforme abaixo:

1 – Equipamentos:

- 1 (uma) enceradeira;
- 1 (uma) máquina de lavar pisos industrial;
- 1 (uma) escada;
- Extensor
- Armários

Dos documentos apresentados verifica-se que a mão de obra terceirizada foi diretamente empregada na limpeza e higienização das áreas produtivas e de armazenagem, serviços imprescindíveis à fabricação de produtos alimentícios e à manutenção das condições sanitárias exigidas pela RDC nº 275/2002 da ANVISA, sob pena de inviabilizar a própria atividade industrial. Trata-se, portanto, de serviço essencial e relevante, nos termos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 779 (REsp 1.221.170/PR), integrando o conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Ademais, como já mencionado, a IN RFB nº 2.121/2022, em seu art. 176, §1º, XI, reconhece expressamente o direito ao crédito sobre materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas relativas às despesas com a L&V Terceirização de Mão de Obra Temporária e Locação de Equipamentos Ltda.

Da apropriação de crédito extemporâneo

A Recorrente defende a legitimidade da apropriação de créditos extemporâneos de PIS e Cofins, alegando que, nos termos do art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, sem necessidade de retificação das declarações originais (DACON e DCTF). Sustenta, ainda, que o aproveitamento foi realizado dentro do prazo de cinco anos contados da origem do crédito e sem qualquer

atualização monetária, em conformidade com a legislação e com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

A DRJ, contudo, manteve a glosa sob o fundamento de que a apropriação de créditos extemporâneos somente seria possível mediante a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes. Fundamentou-se no art. 22, § 3º, I, da IN SRF nº 600/2005, e no art. 32, § 2º, I, da IN RFB nº 1.300/2012, que exigem que cada pedido de ressarcimento se refira a um único trimestre-calendário.

De fato, o entendimento atualmente consolidado no âmbito do CARF, por meio da Súmula CARF nº 231, é no sentido de que:

O aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, ainda que o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 assegure ao contribuinte o direito de aproveitar créditos não utilizados em períodos subsequentes, a sua efetiva apropriação contábil e fiscal deve observar os procedimentos formais de retificação das declarações em que tais créditos se originaram, a fim de garantir a correta correspondência entre a escrituração e o controle dos saldos de créditos.

Portanto, em consonância com o entendimento sumulado e vinculante no âmbito do Conselho, não é possível a reversão de tais glosas.

Créditos relativos a alugueis (alugueis de máquinas e equipamentos, empregados diretamente na produção; alugueis de prédios e galpões, vinculados à atividade operacional; e créditos sobre bens do ativo imobilizado, quanto à forma de apuração e limite de dedução.)

A DRJ manteve a glosa dos créditos relativos aos **alugueis de máquinas, equipamentos e bens do ativo imobilizado**, sob o fundamento de que a Recorrente não comprovou a utilização direta desses bens na atividade-fim da empresa, restringindo o direito ao crédito apenas àqueles empregados no processo industrial de fabricação de bens. Segundo o entendimento adotado, o aproveitamento dos créditos previstos nos incisos III e IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dependeria da demonstração de que as máquinas e equipamentos locados contribuíram diretamente para a formação das receitas de industrialização, não sendo admitido o creditamento de despesas de natureza operacional ou administrativa.

Quanto aos bens do ativo imobilizado, a DRJ reconheceu apenas a apropriação na forma parcelada, à razão de 1/48 avos mensais, nos termos do §1º, III, do art. 3º das referidas leis, mantendo os ajustes efetuados pela fiscalização.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que tal interpretação é excessivamente restritiva e contrária ao texto expresso da lei, pois o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 autoriza o desconto de créditos sobre “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, sem limitar o alcance dessa expressão ao processo industrial em sentido estrito. Defende que o termo “atividades da empresa” deve ser interpretado de forma abrangente, alcançando todo o conjunto de atividades voltadas à produção e comercialização dos bens, incluindo as etapas de armazenagem, controle, movimentação e manutenção dos equipamentos produtivos. Assim, despesas com locação de máquinas industriais, pallets, equipamentos de monitoramento, telecomunicações e içamento de tanques, empregados na estrutura operacional da empresa, guardam relação direta com a atividade produtiva e, portanto, geram direito ao crédito.

Antes de adentrar especificamente ao tema, cumpre destacar que o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 779 (REsp nº 1.221.170/PR), que consagrou os critérios de essencialidade e relevância para definição de insumos, aplica-se exclusivamente ao inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que trata dos bens e serviços utilizados como insumos. Os incisos que tratam especificamente de outras hipóteses de creditamento — notadamente o inciso IV (aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa) e o inciso 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) — possuem regramento próprio, não devendo ser analisados à luz dos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ.

De fato, a expressão “utilizados nas atividades da empresa” constante do inciso IV deve ser compreendida como abrangendo toda a atividade de produção e operação da pessoa jurídica, não se restringindo apenas à fase de transformação física dos bens. A legislação não limita o direito ao crédito à etapa fabril, mas o estende a todas as etapas que compõem o ciclo produtivo e operacional, desde que os bens e equipamentos locados sejam efetivamente empregados no exercício das atividades da empresa. O mesmo raciocínio se aplica aos créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, previstos no inciso VI, cujo aproveitamento deve observar a forma de apuração e o limite de dedução estabelecidos em lei, mas não comporta restrição quanto à natureza do uso, desde que voltado à produção ou à prestação de serviços.

Dessa forma, embora o entendimento da DRJ quanto à exigência de comprovação da vinculação dos bens à atividade empresarial esteja correto em sua essência, a interpretação restritiva que limita o termo “atividades da empresa” ao processo industrial em sentido estrito não encontra respaldo na legislação.

No caso concreto, conforme demonstra a DRJ, as despesas glosadas sob a rubrica de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos não guardam relação com as atividades empresariais da Recorrente. Constatou-se que os valores impugnados correspondem, em grande parte, a aluguéis de vagas de estacionamento para funcionários, locações de apartamentos tipo flat contratados de pessoas físicas, imóveis utilizados como clube de lazer e outras locações de natureza administrativa, sem vinculação direta ou indireta com o processo produtivo ou com a geração de receitas operacionais.

A DRJ observou, ainda, que a autoridade fiscal detalhou minuciosamente as razões de cada glosa, indicando os fundamentos legais pertinentes — especialmente o disposto no art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que limita o direito ao crédito aos aluguéis pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa — e discriminando as situações em que os pagamentos foram realizados a pessoas físicas, hipótese expressamente vedada pela legislação.

Ressalte-se que a Recorrente **não impugnou especificamente tais rubricas**, limitando-se a alegações genéricas quanto à suposta ausência de análise dos documentos fiscais, sem indicar quais operações teriam sido desconsideradas ou apresentar comprovação de que as locações se destinavam ao uso produtivo. Ausente, portanto, a demonstração de que os bens locados foram efetivamente empregados nas atividades da empresa, nos termos exigidos pelo inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por outro lado, restou comprovado nos autos que determinadas despesas de locação — notadamente aquelas contratadas com a empresa Loc Bem Ltda., referentes à locação de máquinas e equipamentos empregados diretamente na atividade produtiva, bem como os equipamentos de monitoramento eletrônico e telecomunicação utilizados no controle de cargas e produtos — se relacionam de forma direta e necessária às atividades operacionais da Recorrente. Tais bens e serviços integram a estrutura funcional da empresa, sendo essenciais ao adequado desempenho de suas operações industriais e logísticas.

No mesmo sentido, os pallets locados para movimentação e armazenamento de mercadorias, conforme comprovado por documentos fiscais e contratos juntados aos autos, também se enquadram no conceito de bens locados e utilizados nas atividades da empresa, atraindo igualmente a aplicação do art. 3º, inciso IV, das referidas Leis. A destinação operacional desses bens, voltada à logística e ao fluxo produtivo, afasta qualquer dúvida quanto à sua utilização empresarial.

Em relação aos bens do ativo imobilizado, verifica-se que os valores reconhecidos pela fiscalização foram ajustados conforme o limite legal de dedução previsto no §1º, inciso III, do art. 3º das mesmas Leis, de modo que o crédito deve ser apropriado na razão de 1/48 avos mensais, observando-se o regime de depreciação.

Diante disso, conclui-se que, embora correta a glosa das despesas desvinculadas das atividades empresariais, deve ser reconhecido o direito ao crédito em relação às locações de máquinas, equipamentos e pallets comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, em conformidade com o art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Quanto ao pedido de reversão das glosas dos fretes de produtos entre estabelecimentos e das aquisições de ferramentas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de (i) considerar que os fretes glosados se referem a produtos intermediários, e não a produtos acabados; e (ii) reverter a glosa de créditos com a aquisição de ferramentas. Explico.

Sobre a questão dos fretes, a Relatora se manifestou nos seguintes termos:

2.2. Despesas com fretes e armazenagens

2.2.1. Fretes nas transferências de produtos em elaboração

Quanto às glosas referentes a fretes nas transferências de produtos acabados, a Recorrente alega que tais despesas abrangem, na realidade, o transporte de produtos ainda em processo de industrialização. Sustenta que o deslocamento entre unidades produtivas constitui etapa indispensável do processo fabril, viabilizando operações de resfriamento, envase, maturação e outras fases intermediárias, razão pela qual deveriam ser reconhecidos como insumos. Aduz, ainda, que a glosa fiscal foi aplicada de forma indistinta, sem diferenciar as situações em que os fretes estavam inseridos no ciclo produtivo daquelas em que se tratava de mera movimentação de produtos prontos.

(...)

No caso concreto, a meu ver, os deslocamentos descritos pela Recorrente se inserem em etapas intermediárias de produção, como o transporte de produtos semielaborados entre linhas de envase e unidades de processamento, sendo indispensáveis à conclusão do processo fabril e à regularidade da atividade industrial. Vejamos os trechos trazidos em seu Recurso Voluntário:

147. No desempenho de suas atividades, a Recorrente fabrica produtos lácteos (iogurtes e leite fermentado) em sua fábrica (localizada em Poços de Caldas/MG) e os transfere para seus diversos Centros de Distribuição espalhados pelo Brasil, para serem, posteriormente, vendidos aos clientes Danone.

148. Os Centros de Distribuição mantidos pela Recorrente são responsáveis não só pela venda das mercadorias produzidas em sua fábrica, servindo como estabelecimento para armazenagem, mas também como unidades necessárias e indispensáveis para a venda dos produtos Danone.

149. Melhor explicando. Ao final do processo de fabricação, os produtos produzidos pela Recorrente ainda não estão liberados para consumo, já que, embora o processo de fabricação tenha sido finalizado, a especificidade dos produtos (em especial do iogurte e do leite fermentado) impõe que, após a fabricação, as mercadorias sejam submetidas a condições de temperatura extremamente baixas/ para que possam adquirir a viscosidade e a qualidade ideal, de modo a tornarem-se aptas ao consumo humano²³.

150. Assim, tendo em vista que esses itens têm prazo de validade curto (aproximadamente 40 dias), a Recorrente necessita realizar esse processo de resfriamento dos produtos (exposição a temperaturas extremamente baixas) dentro dos próprios caminhões responsáveis pelo transporte das mercadorias para os centros de Distribuição, local em que as mercadorias são segregadas e posteriormente vendidas para os clientes Danone.

151. Nestes termos, procedimentalmente, a operação mencionada acima ocorre da seguinte forma: quando da fabricação dos produtos, é feita uma identificação eletrônica dos lotes produzidos a partir dessa identificação, considerando a data e a hora de produção, os lotes aparecem identificados no sistema interno da Recorrente - denominado "SAP" - como "em quarentena", bem como com a especificação desse prazo de quarentena.

152. Após tal cadastro, cada um desses produtos é identificado de forma eletrônica no SAP e fisicamente com uma etiqueta que contém informações essenciais do produto, tais como nome do produto, data e hora de produção, data de validade e o prazo de quarentena a que o produto encontra-se sujeito.

153. De posse de todos esses dados, os produtos são repassados ao operador logístico, o qual, utilizando-se de uma relação entre o tempo previsto para término do prazo de quarentena e o tempo para o transporte até os diferentes centros de distribuição da Recorrente, elabora uma planilha de abastecimento que garanta que a finalização desses prazos de quarentena ocorra durante o transporte das mercadorias.

154. Faz-se aqui um parêntese para consignar que cenário descrito acima, por si só, já é capaz de demonstrar a essencialidade e a relevância das despesas incorridas pela Recorrente com os serviços de frete na transferência de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos de mesmo titular para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

155. Ato contínuo, o setor de transporte distribui as necessidades de abastecimento em relação aos caminhões e transportadores, emitindo as respectivas notas fiscais. Ou seja, a partir dessas informações contidas no SAP, define-se qual produto será carregado em tal viagem, para que se atenda ao prazo de quarentena, durante o percurso do frete contratado.

156. Posteriormente, o setor de gestão de estoque recebe tais informações e providencia o carregamento e envio dos produtos em consonância com as informações repassadas pelo operador logístico e setor de transporte.

157. E o aludido setor de gestão de estoque não providencia o carregamento e envio desses produtos em quaisquer meios de transporte, mas tão somente em determinados caminhões com moderníssimo sistema de refrigeração.

158. Isso porque, pelo fato de os produtos em questão ainda não estarem aptos para consumo humano nesse momento, é necessário que eles sejam transportados em caminhões com especializado sistema de refrigeração, dentro dos quais **os produtos continuarão seu processo produtivo, já que sujeitos a condições internas que permitem seu processo de depuração.**

159. Veja-se que a situação aqui em tela não se equipara, ao contrário do que quis dizer a DRJ, com o transporte de condições especiais frigoríficos. O transporte de carnes, por exemplo, é feito em condições especiais apenas para a conservação do produto, sendo que desde sempre o produto está apto para consumo.

160. No caso da Recorrente, como destacado acima, os produtos sequer estão aptos para consumo, sendo que **o transporte nos caminhões de refrigeração de alta complexidade permite que os produtos sofram a adequada depuração e/ consequentemente, tornem-se aptos à alimentação humana.**

161. A função dessa quarentena realizada no transporte é inquestionável, conforme se observa do laudo do Bureau Veritas, já juntado aos autos, que aponta a existência a Planilha de Controle de Quarentena para avaliação dos produtos e descartes. Isto é, o procedimento é tão relevante que, quando não concluído, implica em descarte do produto.

162. Desta feita, é evidente que/ mesmo ao final do processo de fabricação das mercadorias, ainda é necessária uma fase adicional de produção, qual seja, o resfriamento dos produtos a temperaturas extremamente baixas.

163. Em outras palavras, a finalização do processo produtivo das mercadorias ocorre dentro dos caminhões utilizados para transporte dos produtos até os centros de distribuição da Requerente, o que confirma a premissa da Recorrente de que o frete incorrido nesta etapa é um frete ainda na fase produtiva, 164. Confira-se/ ainda nesse sentido, trechos do Laudo elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia ("INT") (Doc. 02 anexo), o qual, dentre outros pontos, analisou a adequada refrigeração que deve existir nos caminhões-tratores e semi-reboques do tipo baú para o processo produtivo da Requerente:

15. As docas são construídas em acordo com as medidas da seção reta do baú que equipa o semi-reboque, uma vez que é necessário isolar termicamente as temperaturas do interior do baú com a do exterior. Os caminhões quando estão estacionados no pátio, aguardando o momento de ser carregado, ficam com seus motores em funcionamento para permitir e garantir que o aparelho de refrigeração do semi-reboque tenha o melhor desempenho para que a temperatura no interior do ambiente que receberá a carga mantenha a temperatura necessária para o conservamento do produto. As fotografias abaixo mostram os vedadores laterais e superior, na interface porta do baú com a câmara fria, que impedem ou atenuam gradientes térmicos no interior da área de carregamento.

20. Os produtos fabricados pelo Interessado obrigatoriamente permanecem em regime de quarentena seguindo uma regra geral de quarentena descrita no procedimento *PR PC MPP 001: Monitoramento de Produto e Processo*, onde o tempo de retenção do produto está dentro do escopo DANONE desde o momento da fabricação, seja no depósito em câmara fria ou em trânsito. Esta quarentena é necessária para a espera dos resultados de testes microbiológicos básicos que garantem a segurança dos alimentos dos produtos.

A descrição minuciosa do processo produtivo evidencia que, diversamente do que concluiu a DRJ, não se está diante de simples frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mas de verdadeira etapa intermediária e indispensável do ciclo industrial. Os produtos lácteos, ao saírem da linha de fabricação, permanecem tecnicamente "em quarentena", sem aptidão para consumo humano, dependendo do adequado resfriamento e do decurso de

tempo sob condições controladas para atingirem a viscosidade, estabilidade microbiológica e qualidade exigidas pelas normas sanitárias e pelos padrões internos da empresa.

Nessa perspectiva, o transporte realizado em caminhões dotados de sistemas especiais de refrigeração não possui finalidade meramente conservativa ou logística. Ao revés, constitui meio essencial para a continuidade e conclusão do próprio processo produtivo, funcionando como verdadeira “extensão” da planta industrial. **A finalização da industrialização ocorre, segundo demonstrado, durante o trajeto, sendo o deslocamento entre estabelecimentos elemento indissociável da etapa produtiva.** A interrupção ou inadequação dessa fase implica, inclusive, o descarte do produto, o que reforça a sua essencialidade para o processo produtivo: sem o transporte refrigerado, os produtos não se tornam próprios para consumo, inviabilizando a própria atividade fim da Recorrente.

Apesar dos esforços do recorrente para tentar enquadrar uma mera atividade de transporte de produtos sob condições especiais de refrigeração em um insumo do processo produtivo, visando a obter o creditamento sobre um tipo de serviço que sabidamente não tem sido concedido por este Conselho (existe súmula nesse sentido), a verdade é que o argumento de que haveria um processo de industrialização em curso no caminho entre a fábrica e o centro de distribuição não se mostra minimamente factível.

Durante esse transporte, o produto já se encontra embalado na forma com a qual é disponibilizado para venda ao consumidor final. Nenhuma ação física ou química é exercida sobre o produto, a caracterizar um “processo produtivo ocorrendo dentro do caminhão no trajeto até o centro de distribuição da empresa”. Não foi esclarecido o que ocorre com o produto: ele começa a viagem como produto em elaboração e, ao chegar ao seu destino, pelo simples transcorrer do tempo e da refrigeração (necessária para conservação do produto), se encontra pronto para consumo? Seria o caminhão uma unidade móvel de produção? Seria outro estabelecimento da empresa, com CNPJ próprio?

Não há qualquer explicação sobre essas questões. Se o produto chega no centro de distribuição ainda como produto em elaboração, **esse estabelecimento é industrial (transforma produto em elaboração em produto acabado) e deve recolher IPI**, bem como cumprir com todas as obrigações acessórias determinadas pela Receita Federal, possuir Livro Registro de IPI, etc.

Se o processo produtivo ocorre dentro do caminhão, este também se torna “um estabelecimento industrial móvel”, incorrendo nas mesmas circunstâncias descritas acima, **possuir CNPJ**, etc. Como se verifica com extrema facilidade, a tese do contribuinte não é crível.

Em relação ao laudo técnico, consta somente que o produto precisa passar por uma quarentena para esperar o resultado dos testes microbiológicos básicos que garantem a segurança dos produtos para o consumo alimentar. Ora, isso não é um processo produtivo. Nenhuma ação física ou química está sendo exercida para

modificar o produto. **O produto que sai da unidade fabril é o mesmo produto que chega ao centro de distribuição, mesmo porque ele já se encontra embalado e pronto para ser vendido ao consumidor final.**

O laudo técnico também afirma que esta espera, como é bastante óbvio, pode ocorrer tanto na unidade fabril, em uma câmara fria, quanto no trajeto dos caminhões. Logo, o frete não é um serviço essencial e relevante para o “processo produtivo”. Mesmo sem o frete, o resultado do teste microbiológico será revelado e a empresa terá conhecimento se aquele lote do produto está apto para consumo.

Pelo teste da subtração (critério estabelecido pelo STJ, em sede de repetitivo, para avaliar a essencialidade e relevância de um bem ou serviço), mesmo sem a despesa do frete, o teste seria realizado e os resultados seriam obtidos. O frete é essencial para a logística de venda da empresa, sendo despesa meramente administrativa; mas não é essencial para o processo produtivo.

Além disso, os testes de qualidade não fazem parte do processo produtivo; mesmo sem esses testes, o bem será produzido (teste da subtração). Os gastos com esses testes são admitidos para fins de creditamento não por fazerem parte do processo de produção/industrialização, mas por serem determinações legais de segurança alimentar, assim como no caso dos EPIs, que a legislação trabalhista impõe a sua utilização.

Por questões de logística, o fabricante pode optar por enviar os produtos para o centro de distribuição sem a necessidade de ficar esperando, dentro da unidade fabril, pelo resultado dos testes. O objetivo, portanto, seria ganhar tempo, e não realizar um processo produtivo em pleno deslocamento. O frete não é essencial e nem relevante para a produção do bem transportado.

E nem se diga do resfriamento realizado dentro do caminhão, pois isso se trata apenas de uma condição especial de armazenamento e conservação, como o próprio recorrente reconhece que ocorre no exemplo das carnes, citado no Recurso Voluntário. Esse gasto seria realizado de qualquer forma, para viabilizar o transporte, assim como é realizado na própria unidade fabril, em câmaras frias, como dito no laudo técnico.

O contribuinte estaria economizando recursos ao transferir o bem produzido de imediato para o centro de distribuição pois, quanto mais rápido ocorrer a venda, menor será o fasto com energia nas câmaras frias para conservação do bem, o qual, inclusive, tem prazo de validade muito curto. Trata-se, portanto, de estratégia comercial, e não de gasto essencial e relevante ao processo produtivo.

Por fim, cito a Súmula CARF nº 217, com vigência a partir de 04/10/2024, que consolidou a jurisprudência amplamente dominante neste Conselho sobre a impossibilidade de creditamento nessa matéria:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Sobre a questão referente às ferramentas, a Relatora se manifestou nos seguintes termos:

Por fim, no tocante às glosas relacionadas à aquisição de ferramentas e aos respectivos fretes vinculados à sua aquisição, a Recorrente demonstra que tais bens são indispensáveis ao desenvolvimento de sua atividade produtiva, uma vez que integram o conjunto de instrumentos utilizados diretamente na operação e manutenção das máquinas industriais empregadas na fabricação de produtos lácteos. Afirma que os itens glosados — como as ferramentas para torno mecânico (ex.: FERRAMENTA P/TORN. CRESPO ISO 9 BIT 200 DP30) — são utilizados de forma contínua nas etapas de corte, ajuste e conformação de peças e equipamentos industriais, sem os quais o processo fabril seria inviabilizado.

Assim, não há dúvida de que as ferramentas foram de fato empregadas diretamente na operação, ajuste ou manutenção de máquinas e equipamentos industriais, configurando insumos essenciais, pois sua ausência compromete a continuidade e a eficiência do processo produtivo. Do mesmo modo, o frete na aquisição desses bens deve seguir o mesmo tratamento tributário, uma vez que constitui etapa necessária para a entrada do insumo no estabelecimento e, portanto, integra o custo de aquisição para fins de creditamento.

O Recurso Voluntário, por sua vez, apresenta sua argumentação sobre essa matéria em um único parágrafo:

298. Ainda, no item “outras glosas” a D. Autoridade Fiscal glosou a aquisição de diversos bens que são essenciais à atividade da Recorrente e seu processo produtivo e, portanto, também dão direito ao crédito, **uma vez que deve prevalecer o conceito de insumo demonstrado acima. É o caso de diversas transações com ferramentas listadas na planilha de glosa: FERRAMENTA P/TORN.CRESPO ISO 9 BIT 200 DP30, FERRAMENTA P/TORN.CRESPO ISO-8 BIT 200D P30.**

As leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem a possibilidade de creditamento nos seguintes termos:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador,

ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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

Em seu Recurso Voluntário, o pleito do contribuinte é que seja reconhecido o direito creditório dos gastos com a aquisição de ferramentas, com base no conceito de insumo. Contudo, o STJ, no julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, já decidiu pela impossibilidade de creditamento para estes bens:

Ementa

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 RESTRITIVO 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 SEGUINTE DO CPC/2015).

(...)

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.**

(...)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial, interposto por ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, com fundamento no art. 105, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, ao negar provimento à Apelação, assim manteve a sentença denegatória do Mandado de Segurança:

(...)

No Recurso Especial, a recorrente indica contrariedade aos arts. 110 do CTN, 11, I, a, da Lei Complementar 95/98, 3º, II, da Lei 10.637/2002, 3º, II, da Lei 10.833/2003 e 24 e 25 da Lei 11.898/2009, e apresenta as seguintes razões recursais:

(...)

f) "A Recorrente atua no segmento de alimentos, utilizando-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos (além daqueles aceitos pela RFB para fins de creditamento), **classificados em 'Custos Gerais de Fabricação'** (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) **e 'Despesas Gerais Comerciais'** (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões). Assim, em entendimento lógico, partindo do real significado do termo 'insumo', utilizado em todas as ciências, bem como na indústria, comércio e prestação de serviços, entende a Recorrente possuir o legítimo direito a creditar-se dos créditos de PIS e COFINS" (fl. 244e).

(...)

Ante todo o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial, e, nessa parte – pedindo vênias aos Ministros OG FERNANDES e BENEDITO GONÇALVES –, **acompanho o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA e os votos realinhados dos Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**, para dar-lhe parcial provimento, para determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que, observados os critérios da essencialidade ou da relevância, seja analisada, em cotejo com o objeto social da empresa e à vista da prova documental produzida nestes autos de Mandado de Segurança, a possibilidade de creditamento dos dispêndios mencionados na petição inicial.

É como voto.

ADITAMENTO AO VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Em voto proferido no presente processo, fiz registrar que:

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.

Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza, penso que é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que **há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI)**. Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque **se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei**. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

(...)

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 os 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.

Portanto, não há como dar provimento ao pedido para reconhecer que bens classificados como “ferramentas” sejam insumos do processo produtivo.

Há uma outra possibilidade, não ventilada no Recurso Voluntário, que seria o creditamento destes bens por meio de crédito sobre os encargos de depreciação, caso eles tivessem sido ativados. Contudo, não há qualquer indicação do recorrente nesse sentido.

Sobre o tema, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 27:

8. Sobressalentes, peças de reposição, **ferramentas** e equipamentos de uso interno **são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período**. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

9. Este Pronunciamento não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. **Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto.**

Além dessa regra contábil, existe uma regra fiscal, positivada no Decreto-Lei nº 1.598/77, com a alteração promovida pela Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Nesse contexto, a Secretaria da Receita Federal editou o Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018, cujo trecho a seguir trata do tema:

7.2. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns itens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.

91. A esse respeito, interessa salientar as disposições do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977: "Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)".

92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, conseqüentemente, também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem "valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano".

93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; **b) ferramentas e utensílios;** c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.

94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valor e de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.

Bens acima de R\$ 1.200,00 devem ser obrigatoriamente imobilizados se a vida útil for superior a 1 ano; entretanto, como já mencionado, o recorrente nada afirma sobre essa questão, limitando-se a pedir o crédito com base no conceito de insumo. Não se sabe o custo das ferramentas glosadas, pois o recurso trata a questão apenas superficialmente, em um parágrafo, dando o exemplo de uma “ferramenta para torno”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a estes dois pedidos.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, para reverter as glosas relativas ao(s): (i.1) equipamentos de proteção individual, materiais de teste e de laboratório e materiais de limpeza e higiene; (i.2) uniformes; (i.3) serviços de montagem industrial, manutenção e conservação de máquinas e equipamentos diretamente vinculados ao processo produtivo; (i.4) fretes nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero e ao regime da Lei nº 10.925/2004, desde que o serviço de transporte tenha sido efetivamente tributado e registrado de forma autônoma (Súmula CARF nº 188); (i.5) aluguéis de máquinas industriais, equipamentos de monitoramento, telecomunicações e içamento de tanques utilizados nas atividades da empresa; e (i.6) aluguéis de pallets.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator