



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12893.000009/2008-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.897 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente FISCHER S/A - AGROINDÚSTRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. VÍCIO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o despacho decisório prolatado com base em dados fornecidos pelo próprio contribuinte, respeitando-se as informações e os períodos de apuração constantes da declaração de compensação e do demonstrativo de apuração da contribuição, inexistente vício a demandar a declaração de nulidade do ato administrativo prolatado por servidor competente e em conformidade com o direito à ampla defesa.

CONTRADITÓRIO. INEXISTÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA.

Não tendo sido contestadas pelo interessado determinadas glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização, considera-se definitiva, no que concerne a referidas glosas, a decisão da autoridade administrativa de origem.

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

No regime da não cumulatividade das contribuições, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados na embalagem para transporte, cujo objetivo é a preservação das características do produto vendido, precipuamente em se tratando de produto destinado à alimentação humana.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Geram direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação as aquisições de bens incorporados ao Ativo Imobilizado utilizados na produção.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. EMPILHADEIRAS. CAMINHÃO. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. TRANSPORTE NA VENDA DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas (i) a aquisição de gás consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e de produtos acabados no estabelecimento produtor da pessoa jurídica, bem como (ii) a aquisição de combustível utilizado no transporte de insumos e de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e (iii) a aquisição de combustível utilizado na venda de produtos acabados, mas desde que a aquisição dos combustíveis tenha sido tributada pela contribuição, situação em que se excluem aqueles sujeitos ao regime monofásico.

CRÉDITO. PARTES E PEÇAS. MANUTENÇÃO DE CAMINHÕES.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com partes e peças aplicadas na manutenção dos caminhões utilizados no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, mas desde que não acarretem aumento de vida útil superior a um ano ao bem que aplicadas, hipótese em que o crédito deve ser apurado a partir dos encargos de depreciação.

CRÉDITO. PRODUTOS QUÍMICOS. LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO.

Considerando tratar-se de empresa produtora de bens destinados à alimentação humana, geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com produtos químicos aplicados na limpeza e na higienização dos equipamentos industriais utilizados no processo produtivo.

PROCESSO PRODUTIVO. IDENTIFICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS. AUSÊNCIA. GLOSA.

Na falta de esclarecimentos acerca da identificação precisa ou da efetiva utilização no processo produtivo dos bens e serviços adquiridos, mantêm-se as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por unanimidade de votos, rejeitar a nulidade do despacho decisório e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, reconhecer o direito a crédito em relação (1) aos produtos químicos utilizados na limpeza e higienização dos equipamentos

industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc.; (2) ao custo de gás utilizado em empilhadeiras; (3) ao apurado sobre os encargos de depreciação das peneiras de aço e de inox e às telas de inox; e (4) às aquisições de partes e peças utilizadas na manutenção de caminhões utilizados no transporte de bens ou insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e na venda dos produtos acabados, sendo que, em se tratando de partes e peças que possam acarretar aos caminhões vida útil superior a um ano, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação. II. Por maioria de votos, reconhecer o direito a crédito em relação (i) às embalagens para transporte de produtos acabados, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negaram o direito; (ii) ao custo de frete arcado pelo próprio Recorrente (ii.a) no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Márcio Robson Costa, que negaram o direito exclusivamente em relação aos produtos acabados; (ii.b) bem como nas operações de venda dos produtos acabados, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes e que negou o direito; e (iii) aos gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos do Recorrente, ainda que extemporâneos, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes, que negou provimento pois entende a exigência de retificação de declarações. Vencidos ainda os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior, que concediam o direito ao crédito sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizados adquiridos anteriormente a 30/04/2004, nos termos do RE nº 599.316.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, homologara as compensações até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com os Relatórios Fiscais (fls. 8 a 51), que embasaram o despacho decisório, foi reconhecido o direito a crédito em relação a todos os insumos diretos (consumidos diretamente na produção) e glosados os créditos relativos a insumos indiretos, salvo quando

existente autorização legal específica, sendo os créditos glosados aqueles relativos aos seguintes itens:

- a) embalagem de transporte de produtos acabados, por não se incorporar ao produto durante o processo de industrialização;
- b) gás utilizado em empilhadeiras (GLP), por não ser utilizado diretamente na produção;
- c) peneiras de aço e de inox e telas de inox, por se tratar de bens sujeitos à imobilização;
- d) combustível de caminhão utilizado no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, por se tratar de insumo utilizado antes ou após o processo produtivo;
- e) produtos químicos utilizados na limpeza e higienização dos equipamentos industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc. (soda cáustica, ureia técnica, hipoclorito de sódio, ácido clorídrico, ácido sulfúrico etc.), por não se incorporarem ao produto final;
- f) combustíveis gastos na venda de produtos acabados, por falta de previsão legal;
- g) partes e peças não utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente envolvidos no processo produtivo (partes e peças de ônibus e caminhões – em qualquer função – e as partes e peças para veículos da linha Fiat, tais como Strada e Palio, bem como outras não suficientemente especificadas, como aço, chapas de aço carbono, barras chapas de aço, tarugos, barras grelha basculantes, blocos queimadores, cantoneiras em aço, anel de tampa, motores, litros de Jet A-1, gás argônio, abraçadeiras, arruelas, contra pinos, lâmpadas em geral, lonas de plástico pretas, algumas mangueiras sem especificação etc.);
- h) partes e peças que, embora suficientemente especificadas, não atendem ao requisito fundamental da lei, passíveis de utilização em diferentes atividades (armários, equipamentos de laboratório, materiais de escritório, equipamentos de informática, discos de corte - insumo indireto -, eletrodos - insumo indireto -, lacres para carretas, fibras de limpeza - insumo indireto -, lente para inspeção - controle de pragas em pomar - etc.);
- i) aquisições referentes a itens indicados de forma absolutamente genérica pelo contribuinte (compra de material de empresa EPP, compra uso e consumo, diversos, ferramentas, materiais, materiais usados, oficina, outros suprimentos etc.);
- j) serviços de manutenção sem referência à aplicação ou à descrição dos serviços (ar condicionado, informática, malote correios, manutenção de veículos leves, peças empilhadeira, segurança patrimonial, serviços de chaveiro, serviços de tapeçaria etc.);
- k) serviços de manutenção relativos ao centro de custo ETE (Estação de Tratamento de Efluentes), pois os procedimentos lá desenvolvidos estão fora dos limites do processo produtivo (insumos indiretos);

l) serviços de manutenção de laboratórios, por não fazerem parte do processo produtivo;

m) encargos de depreciação gerados pelos bens adquiridos antes de 01/05/2004 (art. 31, *caput* e § 1º, da Lei nº 10.865/2004);

n) encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, mas não utilizados diretamente no processo produtivo.

Na Manifestação de Inconformidade (fls. 226 a 249), o contribuinte requereu o reconhecimento da nulidade do despacho decisório e a insubsistência dos argumentos apresentados pela fiscalização para fundamentar as suas conclusões, cancelando-se os ajustes fiscais que culminaram na glosa de parte dos créditos, com o consequente reconhecimento do crédito relativo a referidos ajustes, e protestou provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos, sendo aduzido o seguinte:

1) “além de o DICON retificador ter sido apresentado, em relação a parte dos créditos ora pleiteados, antes do decurso de tal prazo, dado tratar-se de crédito relativo ao 3º trimestre de 2004, a requerente não solicitou o ressarcimento do crédito relativo a período superior a 5 anos, não havendo que se falar em prescrição.” (fl. 229);

2) “a requerente, por um lapso, deixou de indicar, na linha 26 do DICON, o valor de R\$ 53.196,83, referente a um ajuste de mercado interno do mês de julho de 2004” (fl. 229), erro esse que devia ser superado;

3) para apurar o valor a ressarcir no período, o método utilizado pela Fiscalização foi o de avaliar a totalidade do crédito da contribuição no ano-calendário 2004, apurando-se um valor total do ano (apuração anual) e não trimestralmente, nos termos do art. 6º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 e do art. 20, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004;

4) “a não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins, produto da “vontade” do legislador infraconstitucional, não se identifica com a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, desdobramento de determinação constitucional, o que impede a “importação” de conceitos e conclusões firmados no âmbito desses impostos na aplicação da sistemática prevista nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.” (fl. 234);

5) “constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas também todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.” (fl. 240);

6) “os itens glosados pela fiscalização, relativos a insumos de partes e peças, serviços de manutenção e combustível de caminhão, deveriam ter sido aceitos ainda que posteriores ao processo produtivo, dada a inegável relação que têm com o processo produtivo.” (fl. 244);

7) “com relação às embalagens dos produtos, as quais, para a fiscalização, não geram créditos quando destinadas ao acondicionamento, mas tão-somente quando voltadas à apresentação, certo é que, em julgamento do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no Resp n. 1125253, DJe 27.4.2010), restou reconhecido o direito ao creditamento com relação a *"embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte"*.” (fl. 244);

8) “no que diz respeito às peneiras de aço e de inox e às telas de inox, a requerente ressalta que a fiscalização questionou apenas a classificação contábil desses itens, mas não o direito à tomada dos créditos da COFINS a eles vinculados.” (fl. 245);

9) em relação aos encargos de depreciação, “não pode a norma do art. 31 da Lei nº 10.865/04 ser aplicada retroativamente para alcançar os créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, que tenham sido adquiridos até 30.4.2004, conforme reconhecido pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n. 2005.70.00.000594-0/PR, em 26.6.2008” (fl. 247);

10) “os itens glosados pela fiscalização estão enquadrados no conceito de insumos, pois, de fato, estão relacionados à fabricação dos produtos vendidos pela requerente, devendo compor o cálculo dos créditos da Cofins devida com base no regime não-cumulativo, relativos ao 3º trimestre de 2004” (fl. 245).

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que não reconheceu o direito creditório restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. GLOSA. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA ÉPOCA PRÓPRIA. DACON.

É possível a alteração dos créditos da não cumulatividade descontados em período pretérito, desde que não decorrido o prazo de cinco anos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON.

A apuração dos créditos das Contribuições para o PIS e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo impugnante por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entende-las necessária, indeferindo as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de ilegalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/03/2015 (fl. 305), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 15/04/2015 (fl. 306) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo colacionada à peça recursal jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se reconheceu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido, tendo sido, de acordo com o Relatório Fiscal, reconhecido o direito a crédito em relação a todos os insumos diretamente utilizados no processo produtivo e glosados os créditos relativos a insumos indiretos, salvo quando existente autorização legal específica.

De início, merece registro que, nos presentes autos, não se analisará a prescrição aduzida no Relatório Fiscal, pois o Recorrente afirmou que não solicitara o ressarcimento de crédito relativo a período superior a 5 anos. Logo, caso tenha havido, efetivamente, pedido nessas condições, como afirmou a Fiscalização, a glosa deverá ser mantida.

Como os presentes autos se referem à Cofins apurada na sistemática não cumulativa, mister identificar, desde logo, o objeto social do Recorrente, por ele registrado como: “produção e industrialização de laranja e exportação de suco de laranja, bem como produção e processamento de maçãs e suco de maçãs, se cercado de cuidados em todas as etapas de seu negócio, quais sejam: cultivo, manejo, produção, processamento, estocagem e distribuição” (fl. 315).

Feitas essas considerações, passa-se à análise do Recurso Voluntário.

I. Preliminar. Nulidade do despacho decisório.

Preliminarmente, o Recorrente pleiteia o reconhecimento da nulidade do despacho decisório, aduzindo que, para apurar o valor a ressarcir no período, o método utilizado pela Fiscalização foi o de avaliar a totalidade do crédito da contribuição no ano-calendário 2004, apurando-se um valor total do ano (apuração anual) e não trimestralmente, nos termos exigidos pelo art. 6º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 e pelo art. 20, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, *verbis*:

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

Instrução Normativa SRF nº 404/2004

(...)

Art. 20. (...)

§ 1º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano calendário, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no caput, pode solicitar o seu ressarcimento, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Constata-se dos dispositivos supra, que a legislação prevê o prazo trimestral como delimitação do período a se submeter a eventuais pedidos de ressarcimento formulados pelo contribuinte, regra essa a ser observada por ele tanto no PER/DComp quanto no Dacon.

A partir dos dados fornecidos pelo interessado nesses documentos (PER/DComp e Dacon), a Administração tributária procederá à análise do pleito para fins de deferimento ou não do ressarcimento, sendo, portanto, a base a partir da qual o procedimento fiscal se desenvolverá.

No Relatório Fiscal, a Fiscalização delimitou o procedimento originário destes autos nos seguintes termos:

Preliminarmente, cumpre mencionar que **a auditoria baseou-se** quase exclusivamente nos **dados extraídos dos arquivos magnéticos** apresentados pela contribuinte e nos **dados constantes dos sistemas eletrônicos da Receita Federal do Brasil**.

Para analisar a apuração pela contribuinte do crédito da COFINS decorrente do regime não cumulativo **foram utilizados os seguintes elementos:**

- **DACON** - Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (**ANEXO II**) , **relativos ao período de 07/2004 a 09/2004** (anterior, válido em 14/09/2009, e retificadores em 14 e 15/09/2009);
- PER/DCOMP relacionado(s) no item anterior;
- Arquivos magnéticos e memórias de cálculo contendo os dados para auditoria dos DACON. (fla. 9 e 10 – g.n.)

Constata-se do excerto supra, que a auditoria se baseou no Dacon transmitido pelo Recorrente (fls. 90 a 104), documento esse formulado, especificamente, para cada mês do 3º trimestre de 2004, conforme consta de forma expressa na transcrição acima, não se vislumbrando, por conseguinte, suporte à alegada apuração anual.

Além disso, conforme se verifica do Anexo III do mesmo Relatório Fiscal (fls. 105 a 116), o resultado da auditoria fiscal foi demonstrado em planilhas específicas para cada mês do trimestre em comento, contendo a identificação dos créditos comprovados, dos aceitos e dos glosados, não se identificando qualquer vício que pudesse tornar o despacho decisório passível de nulidade.

Nesse contexto, não se ignora que, por ter a auditoria fiscal abrangido outros trimestres dos anos de 2004, analisados conjuntamente no mesmo Relatório Fiscal, a repartição de origem terá de observar, quando da execução de todas as decisões finais nos processos administrativos respectivos, tal especificidade, apropriando-se eventuais créditos adicionais reconhecidos no contencioso administrativo, de acordo com cada trimestre identificados no Dacon e no PER/DComp.

Portanto, dada a inocorrência de qualquer vício no despacho decisório, despacho esse prolatado por servidor competente e em observância do amplo direito de defesa, deve-se afastar a preliminar de nulidade arguida.

II. Mérito. Não cumulatividade. Créditos.

Para análise deste item, mister destacar, de início, o conceito de insumo adotado neste voto para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não cumulativas, conceito esse que se encontra em conformidade com a decisão do STJ (Recurso Especial nº 1.221.170) submetida à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no recebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”¹.

Como leciona Marco Aurélio Greco², a cuja doutrina o presente voto se alinha, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos, ainda que indiretamente, no processo produtivo ou na atividade que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

As Leis 10.833/2003 e nº 10.637/2002 disciplinam a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS nos seguintes termos:

Lei nº 10.833/2003

(...)

¹ ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

² GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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;

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

Lei nº 10.637/2002

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

III - VETADO

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX-energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Considerando o conceito de insumo supra e os dispositivos legais transcritos, passa-se à análise dos créditos pleiteados pelo Recorrente que foram glosados pela Fiscalização.

II.1. Crédito. Aquisição de embalagem de transporte de produtos acabados.

A Fiscalização glosou os créditos decorrentes de aquisições de embalagens de transporte por se tratar de bens que não se incorporam ao produto durante o processo de industrialização, baseando-se na legislação do IPI que faz a distinção entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”, considerando que somente as primeiras dão direito a crédito da contribuição.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento, argumentando que, em julgamento do Superior Tribunal de Justiça, restou reconhecido o direito ao creditamento com relação a “embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte”.

Tendo por fundamentos os dispositivos legais que regem a matéria, precipuamente o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003³, bem como, subsidiariamente, o requisito de utilidade, necessidade ou essencialidade para a produção, conclui-se, diferentemente da repartição de origem e da delegacia de julgamento, que dão direito a crédito da contribuição os bens e serviços utilizados na embalagem e no transporte dos bens produzidos pela pessoa jurídica, configurando-se itens necessários à distribuição, à armazenagem e à comercialização da produção.

O termo “armazenagem” previsto no referido dispositivo legal não pode ser interpretado como abrangendo apenas os gastos com aluguel de depósitos, ou outros procedimentos similares; primeiramente, porque a lei assim não delimitou ou restringiu e, em segundo lugar, por não se conceber uma operação de armazenagem desprovida de itens relacionados a embalagem de transporte, como caixas, pallets, fitas adesivas etc.

Justifica-se a apuração de créditos nas aquisições de material de embalagem para transporte pelo fato de que tais bens destinam-se à preservação das características dos produtos durante o transporte até os pontos de venda. Por se tratar de produtos voltados à alimentação humana, a realização do seu transporte sem o devido cuidado pode comprometer a sua integridade, o que torna o material de embalagem elemento imprescindível ao escoamento da produção.

Conforme apontou o Recorrente, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu nesse sentido, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.125.253, ocorrido em 15 de abril de 2010, cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Também esta Turma Ordinária já decidiu nesse sentido, conforme se depreende da ementa a seguir reproduzida:

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

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

³ IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de material de embalagem utilizado na movimentação de insumos e bens produzidos pelo contribuinte, ainda que exclusivamente no ambiente interno da indústria, dado tratar-se de produção de bens perecíveis, destinados ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos da lei.

(Acórdão nº 3201-006.152, de 20/11/2019)

Portanto, devem ser revertidas as glosas relativas a material de embalagem para transporte, mas desde que atendidos os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido os bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados pela contribuição na aquisição,

II.2. Crédito. Aquisição de gás utilizado em empilhadeiras (GLP).

A Fiscalização glosou os créditos decorrentes da aquisição de gás utilizado em empilhadeiras (GLP), por considerar que se tratava de insumo indireto que não se consumia diretamente na produção.

O Recorrente se vale de jurisprudência do CARF para se contrapor ao entendimento da repartição de origem, sendo reproduzidos na peça recursal os seguintes trechos de ementas:

COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - CRÉDITOS RELATIVOS DESPESAS COM EMPILHADEIRAS (AQUISIÇÃO DE GLP E MANUTENÇÃO, DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES) - LEI Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o momento final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão 'insumos e despesas de produção incorridos e pagos', obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos. (Acórdão nº 3402-001.681, 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, relator Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, sessão em 15 de fevereiro de 2012)

[...]

COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.

Fica deferido o crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras que são imprescindíveis na fabricação do produto. (Acórdão nº 3201-000.849, 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Relatora Conselheira Mércia Helena Trajano Damorim, Sessão em 25 de janeiro de 2012)

Não se pode perder de vista que as empilhadeiras desenvolvem importante função no transporte interno dos insumos e dos produtos finais resultantes do processo produtivo, bem

como em sua estocagem, tratando-se, portanto, de elemento imprescindível à organização produtiva.

Alinhando-se à jurisprudência acima referenciada, conclui-se pela reversão da glosa relativa a combustíveis consumidos em empilhadeiras, mas desde que observados os demais requisitos legais para a apropriação de créditos, dentre eles, tratar-se de insumo adquirido de pessoa jurídica domiciliada no País e em cuja aquisição houve o pagamento da contribuição, devendo-se observar, ainda, que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa.

II.3. Crédito. Aquisição de peneiras de aço e de inox e telas de inox.

No Relatório Fiscal, a Fiscalização informou que, “[residualmente], também foram glosados os valores relativos a alguns itens que deveriam ter sido imobilizados (peneiras de aço e de inox e telas de inox).” (fl. 20)

Porém, na Manifestação de Inconformidade, o Recorrente se pronuncia nos seguintes termos acerca desses produtos: “no que diz respeito às peneiras de aço e de inox e às telas de inox, a requerente ressalta que a fiscalização questionou apenas a classificação contábil desses itens, mas não o direito à tomada dos créditos da COFINS a eles vinculados.” (fl. 245)

Logo, as aquisições de tais produtos, registrados no Ativo Imobilizado, geram direito a crédito calculado com base nos encargos de depreciação, observados os demais requisitos legais.

II.4. Crédito. Aquisição de combustível utilizado em caminhão. Transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

A Fiscalização considerou que, por se tratar de insumo utilizado antes ou após o processo produtivo, a aquisição de combustível utilizado em caminhão para o transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica não gera direito a crédito da contribuição, entendimento esse combatido pelo Recorrente com base em decisão do CARF (Acórdão nº 3803-005.102, 3ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento, sessão em 23 de novembro de 2013).

Esta turma já decidiu favoravelmente ao direito de crédito no transporte de insumos ou produtos, em elaboração ou acabados, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, destacando-se os seguintes acórdãos:

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas de fretes relativos às transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins). (Acórdão nº 3201-007.210, j. 22/09/2020, rel. Leonardo Correia Lima Macedo)

[...]

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte

integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição. (Acórdão nº 3201-007.236, j. 23/09/2020, rel. Laércio Cruz Uliana Júnior)

Logo, considerando se tratar de custo de frete arcado pelo próprio Recorrente no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, conclui-se pela possibilidade de afastamento da glosa, mas desde que respeitados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter o bem sido tributado em sua aquisição, devendo-se observar que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa.

II.5. Crédito. Aquisição de produtos químicos. Limpeza e higienização.

Foram glosados os créditos relativos à aquisição de produtos químicos utilizados na limpeza e higienização dos equipamentos industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc. (soda cáustica, ureia técnica, hipoclorito de sódio, ácido clorídrico, ácido sulfúrico etc.), por considerar a Fiscalização que eles não se incorporam ao produto final.

Não se pode perder de vista que, no presente caso, está-se diante de empresa produtora de sucos, em que a atividade de limpeza dos equipamentos utilizados no ambiente de produção se mostra essencial e inerente ao objeto social do Recorrente, conforme já decidiu esta turma julgadora, *verbis*:

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE. Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição. (Acórdão nº 3201-006.043, j. 23/10/2019)

[...]

CRÉDITO. INSUMOS. ANÁLISES DE LABORATÓRIO. LIMPEZA DA FÁBRICA. PRODUÇÃO DE ALIMENTO. POSSIBILIDADE. Os dispêndios na aquisição de insumos utilizados em análises de laboratório e de bens e serviços consumidos na limpeza da fábrica produtora de alimentos permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa, observados os demais requisitos da lei. (Acórdão nº 3201-006.004, j. 23/10/2019)

Nesse sentido, observados os demais requisitos da lei, dá-se provimento ao recurso quanto ao direito de crédito na aquisição de produtos químicos utilizados na limpeza e higienização dos equipamentos industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc.

II.6. Crédito. Aquisição de combustíveis na venda de produtos acabados.

A Fiscalização glosou os créditos relativos a combustíveis gastos na venda de produtos acabados por falta de previsão legal.

Há previsão específica na lei autorizando o desconto de crédito relativamente a “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor” (art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003), sendo que, sendo o custo do frete arcado pelo próprio Recorrente, a referida regra deve ser aplicada extensiva e analogicamente, pois o que se apreende do comando legal é a previsão de crédito em relação aos gastos no transporte e na armazenagem do produto acabado quando de sua venda.

Nesse sentido, considerando se tratar de custo de frete arcado pelo próprio Recorrente no transporte de produtos acabados destinados à venda, conclui-se pela possibilidade de afastamento da glosa, mas desde que respeitados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter o bem sido tributado em sua aquisição, devendo-se observar que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa.

II.7. Crédito. Aquisição de partes e peças. Máquinas e equipamentos não utilizados no processo produtivo.

Glosaram-se os créditos relativos a partes e peças não utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente envolvidos no processo produtivo (partes e peças de ônibus e caminhões – em qualquer função – e as partes e peças para veículos da linha Fiat, tais como Strada e Palio, bem como outras não suficientemente especificadas, como aço, chapas de aço carbono, barras chapas de aço, tarugos, barras grelha basculantes, blocos queimadores, cantoneiras em aço, anel de tampa, motores, litros de Jet A-1, gás argônio, abraçadeiras, arruelas, contra pinos, lâmpadas em geral, lonas de plástico pretas, algumas mangueiras sem especificação etc.).

Na Manifestação de Inconformidade, o Recorrente contestou tal glosa, mas somente em relação às partes e peças utilizadas em caminhões, nos seguintes termos:

Em relação às **partes e peças, aos serviços de manutenção e combustível caminhão**, mais algumas palavras são necessárias, tendo em vista a alegação fiscal de que a sua utilidade não teria sido satisfatoriamente descrita pela requerente.

Se fosse válida a diferenciação feita pelo Sr. Agente fiscal entre insumos "diretos" e "indiretos", para fins de creditamento da COFINS, descrições genéricas poderiam gerar dúvidas quanto ao enquadramento de determinados itens.

Todavia, em virtude da amplitude do conceito de insumos, diga-se, acolhido pela Câmara Superior, sequer há de se falar em uma melhor especificação, eis que, claramente, **os itens glosados pela fiscalização, relativos a insumos de partes e peças, serviços de manutenção e combustível caminhão, deveriam ter sido aceitos ainda que posteriores ao processo produtivo, dada a inegável relação que têm com o processo produtivo.**

No presente caso é ainda mais evidente a ausência de embasamento legal para a glosa de tais créditos, eis que, de acordo com as planilhas anexas (docs. 04 a 06), todos os valores glosados estão relacionados diretamente ao processo produtivo.

Feitos esses esclarecimentos quanto à correta interpretação do art. 3º da Lei nº 10833/2003, não restam dúvidas de que não merecem ser mantidos os ajustes realizados pelo Sr. AFRFB, **visto que ele próprio reconhece que os itens glosados estão relacionados ao processo produtivo da requerente**, enquadrando-se no conceito de insumos. (fl. 244 – g.n.)

No Recurso Voluntário, o Recorrente passa a contestar tal glosa de forma mais abrangente, mas apenas reproduzindo acórdãos do CARF relativos a partes e peças destinadas à manutenção de máquinas utilizadas diretamente na produção (acórdãos nº 9303-003.079 e 3301-00.656), não se restringindo às partes e peças de caminhões utilizados no transporte de insumos e produtos acabados.

Contudo, considerando que a lide se formou somente em relação às partes e peças utilizadas na manutenção de caminhões, que, conforme abordagem constante dos subitens II.4 e II.6 supra, são utilizados no transporte de bens entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e na venda dos produtos finais, tais dispêndios, por coerência lógica, devem propiciar, também, o desconto de crédito da contribuições, mas desde que observados os demais requisitos da lei.

Aqui, merece registro a possibilidade de se tratar de partes e peças que possam acarretar aos caminhões vida útil superior a um ano, hipótese em que os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

II.8. Crédito. Aquisição de partes e peças. Utilização geral.

A Fiscalização glosou, ainda, os créditos relativos a partes e peças que, embora suficientemente especificadas, não atendiam ao requisito fundamental da lei, passíveis de utilização em diferentes atividades (armários, equipamentos de laboratório, materiais de escritório, equipamentos de informática, discos de corte, eletrodos, lacres para carretas, fibras de limpeza, lente para inspeção etc.).

O Recorrente não se contrapõe diretamente a tais glosas, nem na Manifestação de Inconformidade e nem no Recurso Voluntário, restringindo sua defesa ao argumento de que se trata de partes e peças utilizadas no processo produtivo.

Nesse contexto, por falta de maiores esclarecimentos quanto a esses itens, seja no que se refere à identificação concisa das referidas partes e peças, seja no que concerne a sua vinculação ao processo produtivo, mantêm-se as glosas respectivas.

II.9. Crédito. Aquisições genericamente identificadas.

Glosaram-se, ainda, os créditos relacionados a aquisições de itens indicados de forma absolutamente genérica pelo contribuinte (compra de material de empresa EPP, compra uso e consumo, diversos, ferramentas, materiais, materiais usados, oficina, outros suprimentos etc.).

Nem na primeira e nem na segunda instância o Recorrente faz menção direta ou presta esclarecimentos em relação a tais glosas, tratando-se, portanto de decisão definitiva neste contencioso tributário.

II.10. Crédito. Serviços de manutenção sem identificação precisa.

Também foram glosados créditos relacionados a serviços de manutenção, em relação aos quais, segundo a Fiscalização, não havia referência à sua aplicação ou à sua descrição precisa (ar condicionado, informática, malote correios, manutenção de veículos leves, peças empilhadeira, segurança patrimonial, serviços de chaveiro, serviços de tapeçaria etc.).

No Recurso Voluntário, o Recorrente não faz qualquer referência a tais glosas, tratando-se, portanto, da mesma forma concluída no subitem anterior, de matéria definitiva neste processo administrativo.

II.11. Crédito. Serviços de manutenção relativos ao ETE.

A Fiscalização glosou os créditos quanto aos serviços de manutenção relativos ao centro de custo ETE (Estação de Tratamento de Efluentes), pois os procedimentos lá desenvolvidos foram considerados fora dos limites do processo produtivo (insumos indiretos).

Aqui, também, inexistiu defesa por parte do Recorrente, devendo as respectivas glosas serem mantidas.

II.12. Crédito. Serviços de manutenção de laboratórios.

O direito a crédito foi também afastado em relação a serviços de manutenção de laboratórios, por não fazerem parte do processo produtivo, segundo a Fiscalização.

Também em relação a tais serviços, nenhuma referência foi feita pelo Recorrente, tratando-se de mais uma decisão definitiva.

II.13. Crédito. Frete (soda, tambor vazio e resíduos).

O Recorrente não se contrapõe à glosa dos valores decorrentes do frete de soda, tambor vazio e resíduos; logo, trata-se de matéria que não será aqui analisada.

II.14. Crédito. Encargos de depreciação. Aquisição anterior a 01/05/2004.

A Fiscalização afastou o direito de apuração de créditos em relação aos encargos de depreciação gerados pelos bens adquiridos antes de 01/05/2004, por força do contido no art. 31, *caput* e § 1º, da Lei nº 10.865/2004, *verbis*:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento nos seguintes termos:

Muito embora a redação do art. 31 da Lei nº 10.865/04 não levante dúvida acerca da real intenção do legislador ao editá-lo, a análise criteriosa do ordenamento jurídico conduz à conclusão de que **esse dispositivo legal não pode ser aplicado, sob pena de ofender o direito da Recorrente ao desconto dos créditos da COFINS**, calculados sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado em foco.

80. Com efeito, segundo as regras previstas no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, **o direito ao creditamento do PIS e da COFINS surge no momento em**

que os bens do ativo imobilizado são adquiridos pela pessoa jurídica. Contudo, a dedução do respectivo crédito é diferida para o momento em que forem reconhecidas as correspondentes quotas de depreciação ou amortização, nos termos do inciso 111, § 1º daquele dispositivo legal.

81. Por essa simples razão, **não poderia a norma do art. 31 da lei nº 10.865/04 ser aplicada retroativamente** para alcançar os créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, que tenham sido adquiridos até 30.4.2004, conforme reconhecido pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n. 2005.70.00.000594-0/PR, em 26.6.2008 (fl. 332 – g.n.)

De início, deve-se registrar que este Colegiado, em conformidade com a súmula CARF nº 2⁴, não pode afastar a aplicação de lei válida e vigente, sob pena de responsabilização.

Registre-se que, no julgamento do RE 599.316, submetido ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional o art. 31, *caput*, da Lei nº 10.865/2004, tratando-se, contudo, de decisão ainda não transitada em julgado, razão pela qual aqui tal decisão não se aplica, em consonância com o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Logo, tendo a lei estipulado a regra temporal de apropriação de créditos da contribuição em relação aos encargos de depreciação e encontrando-se ela vigente, não se vislumbra possibilidade de seu afastamento, razão pela qual, aqui se alinha ao entendimento da Fiscalização quanto a essa matéria.

II.15. Crédito. Encargos de depreciação. Máquinas e equipamentos não utilizados diretamente no processo produtivo.

Em relação aos créditos calculados sobre encargos de depreciação nos períodos autorizados pela lei, a Fiscalização os glosou por considerar que as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado não eram utilizados diretamente no processo produtivo.

O Recorrente argumenta que todos esses créditos se relacionam a bens que compõem o processo produtivo e que a lei não exige que eles sejam "diretamente" aplicados no processo de produção dos bens destinados à venda, bastando que estejam relacionados, direta ou indiretamente, ao processo produtivo ou à comercialização.

No Anexo VIII do Relatório Fiscal (fls. 142 a 143), encontram-se identificados as referidas máquinas e equipamentos, sendo possível constatar que grande parte deles se refere a veículos Gol e Honda, licenças de uso de software, placa multifunções para Jaguar, upgrade do Autocad, etc., não prestando o Recorrente nenhum esclarecimento adicional que pudesse demonstrar que tais bens fossem utilizados no processo produtivo.

De suas identificações genéricas, a conclusão a que se chega é que eles podem ser utilizados em diferentes atividades da pessoa jurídica, o que contraria a estipulação prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

⁴ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

(...)

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; (g.n.)

Dessa forma, não tendo o Recorrente se desincumbido de demonstrar que os referidos equipamentos eram utilizados no processo produtivo, mantêm-se as glosas respectivas.

II.16. Erro de fato.

O Recorrente alega que, ao realizar a retificação do Dacon, por um lapso, deixou de indicar na sua linha 26 o valor de R\$ 53.196,83, referente a um ajuste de mercado interno do mês de julho de 2004, atinentes a créditos extemporâneos de energia elétrica adquirida de fevereiro a junho de 2004, os quais se encontravam devidamente contabilizados, dado esse que constou do demonstrativo original, tendo a Fiscalização desconsiderado tal fato.

Argumenta o Recorrente que, confrontando o Dacon original com o retificador, esse erro (mero equívoco) poderia ser facilmente identificado e corrigido, em prol do princípio da verdade material.

O inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o desconto de crédito relativo à aquisição de energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não restringindo, por conseguinte, à energia utilizada na produção.

Na linha 26 do Dacon original (fl. 259), constou o referido valor a título de “ajustes positivos de crédito”, valor esse não reproduzido na mesma linha do Dacon retificador (fl. 92), constatação essa que vai ao encontro da argumentação do Recorrente.

Esclareça-se que, conforme já decidiu esta turma julgadora, os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

III. Conclusão.

Diante de todo o exposto acima, vota-se por afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

a) considerando que a Fiscalização traçou como parâmetros de análise na auditoria fiscal somente (i) o conceito de insumos, (ii) a distinção entre material de embalagem de apresentação e material de embalagem de transporte e (iii) a abrangência dos créditos apurados com base em encargos de depreciação, na execução da presente decisão, o reconhecimento por este Colegiado dos créditos na apuração das contribuições não cumulativas, em conformidade com o item 15 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 2/2016⁵, encontra-se dependente da

⁵ 15. Em suma, apenas no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento do direito creditório do sujeito passivo, em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição, incumbe à unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (que pode ser

observância dos demais requisitos legais, não registrados no Relatório Fiscal, dentre os quais (a) a exigência de que os bens e serviços geradoras de crédito tenham sido adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 3º, §§ 2º, inciso I, e 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e (b) a existência de pagamento das contribuições na aquisição dos bens e serviços utilizados como insumos, bem como em relação aos demais autorizados pela lei (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);

b) reconhecer o direito a crédito nas aquisições de (i) embalagens para transporte de produtos acabados e (ii) produtos químicos utilizados na limpeza e higienização dos equipamentos industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc.;

c) reconhecer o direito a crédito em relação ao custo de (i) gás utilizado em empilhadeiras, de (ii) frete arcado pelo próprio Recorrente no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, bem como nas (iii) operações de venda dos produtos acabados, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa;

d) reconhecer o direito a crédito nas aquisições de partes e peças utilizadas na manutenção de caminhões utilizados no transporte de bens ou insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e na venda dos produtos acabados, sendo que, em se tratando de partes e peças que possam acarretar aos caminhões vida útil superior a um ano, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação;

e) reconhecer o direito de crédito apurado a partir dos encargos de depreciação relativos a peneiras de aço e de inox e telas inox;

f) reconhecer o direito a crédito em relação a gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos do Recorrente, ainda que extemporâneos, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

denominada como matéria de fundo), passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se analisam valores se a razão de decidir já trata de questão precedente de direito material, suficiente, por si só, para fundar a decisão, em atenção ao princípio da eficiência em sede processual. Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, com fundamento em direito material suficiente para tanto, tivesse de proferir despacho adicional, com a aferição de um determinado valor, para uma situação hipotética em que restasse superada a questão de direito contrária ao contribuinte.

