



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12893.000011/2008-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.898 – 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

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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DACON. RETIFICAÇÃO. PRESCRIÇÃO.

A retificação do Dacon, com alteração da apuração e com a inclusão de novos créditos da contribuição não cumulativa, somente gera efeitos enquanto não prescrito o direito do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

Geram 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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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.; e (2) ao custo de gás utilizado em empilhadeiras. 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 negavam 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 negavam 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 negava o direito; e (iii) aos encargos de depreciação apurados sobre peneiras de aço e de inox e telas inox, adquiridos após 30/04/2004, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior, que concediam o direito em maior extensão, para alcançar as aquisições anteriores à 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 Contribuição para o PIS 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 (veículos Mercedes Benz do Brasil, tais como ônibus e

caminhões, em qualquer função, e das partes e peças para veículos da linha Fiat, tais como Strada e Palio);

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, eletrodos, lacres para carretas, fibras de limpeza, 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 ou prescritos;

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. 272 a 292), 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) “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. 276);

2) “[além] dos custos absorvidos, outros dispêndios, que segundo a prática contábil sejam debitados à despesa, podem ser considerados insumos, quando relacionados produção, tais como os seguintes gastos que muitas vezes estão contabilizados fora do custo, mas podem estar dentro dele: vigilância da fábrica, tratamento de efluentes e esgotos da fábrica, e outros semelhantes.” (fl. 282);

3) “os itens glosados pela fiscalização, relativos a insumos de partes e peças e serviços de manutenção, deveriam ter sido aceitos ainda que posteriores ao processo produtivo, dada a inegável relação que têm com o processo produtivo.” (fl. 284);

4) 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), restou reconhecido o direito ao creditamento com relação a *“embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte”*. (fl. 285);

5) “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 contribuição PIS - Exportação a eles vinculados.” (fls. 285 a 286);

6) após a apresentação do Dacon original, identificaram-se diversos equívocos com relação aos valores inicialmente declarados referentes aos créditos das linhas 1 a 15 do demonstrativo, créditos esses que se confundiam, havendo valores pertencentes a despesas de energia elétrica na linha correspondente a despesas de aluguéis, e assim por diante, razão pela qual se apresentou Dacon retificador, no qual se realocaram os valores de seus créditos, vindo a Fiscalização a rejeitá-los sob o fundamento de ocorrência da prescrição (fl. 286);

7) “a integralidade dos créditos relativos a julho de 2004, e parte dos créditos referentes a agosto de 2004, não se encontram albergados pela prescrição.” (fl. 286);

8) “ainda que os valores verificados separadamente em cada linha do DACON possam ser superiores no DACON retificador, certo é que, tal qual demonstrado, houve realocação dos valores, ou seja, isto não significa que os valores já não se encontravam no DACON original, mas tão-somente que eles se encontravam em linha diversa” (fl. 287);

9) “todos os créditos aproveitados pelo contribuinte relacionam-se a bens que compõem o processo produtivo, sendo certo que a lei não exige que os itens do ativo imobilizado sejam “diretamente” aplicados no processo de produção dos bens destinados à venda. Donde se infere que, para que se tenha direito ao crédito, é suficiente que aqueles bens estejam relacionados ao processo produtivo.” (fl. 289);

10) 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. 291).

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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. 359), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 15/04/2015 (fl. 360) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo colacionada à peça recursal jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário e acrescidos os seguintes argumentos:

a) em relação a julho e agosto de 2004, os valores declarados originalmente são maiores do que os valores declarados no Dacon retificador, não havendo que se falar em prescrição sobre tais valores (fl. 367);

b) “a jurisprudência do CARF admite a tomada de créditos decorrentes da aquisição de GLP utilizado nas empilhadeiras.” (fl. 379);

c) “o CARF reconheceu como legítima a tomada de crédito de combustíveis e lubrificantes para transporte de carga, assim como para o transporte de insumos adquiridos e de produtos vendidos.” (fl. 379);

d) direito a “crédito da contribuição decorrente do custo dos produtos químicos que são utilizados na limpeza e higienização dos equipamentos industriais da Recorrente, na refrigeração, análises laboratoriais, tratamento de água, na medida em que, a seu ver, se caracterizam como insumos indiretos.” (fls. 379 a 380);

e) direito a crédito em relação “aos serviços de manutenção prestados por pessoas jurídicas, bem como os serviços de manutenção pagos a pessoas jurídicas” (fl. 383);

f) “[nos] termos do inciso VI do art. 3º da Lei n. 10.637/03, é permitido o creditamento do PIS sobre os encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros itens do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados pela pessoa jurídica, que sejam utilizados em seu processo produtivo.” (fl. 384).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio 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 Contribuição para o PIS não cumulativa, e, por conseguinte, se homologaram 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.

Como os presentes autos se referem à Contribuição para o PIS 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”.

Inicialmente, deve-se registrar que, enquanto na Manifestação de Inconformidade o Recorrente se contrapusera ao despacho decisório abrangendo, genericamente, todas as glosas efetuadas pela Fiscalização, no Recurso Voluntário, ele delimitou sua contrariedade a determinados itens, claramente especificados, razão pela qual a presente análise se restringirá a esses últimos, tendo-se por definitivas as demais glosas não contraditadas nesta segunda instância.

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

I. Dacon retificador. Prescrição.

Preliminarmente, o Recorrente alega que, após a apresentação do Dacon original, ele identificara diversos equívocos com relação aos valores inicialmente declarados referentes aos créditos das linhas 1 a 15 do demonstrativo, créditos esses que se confundiam, havendo valores pertencentes a despesas de energia elétrica na linha correspondente a despesas de aluguéis, e assim por diante, razão pela qual se retificou o Dacon, realocando-se os valores, mas vindo a Fiscalização a rejeitá-los sob o fundamento de ocorrência da prescrição, fundamento esse por ele considerado incorreto.

Aduziu, também, que, considerando os Dacons original e retificador, houvera apenas realocação de valores, o que não significava que os valores do demonstrativo retificador não se encontrassem no Dacon original, pois, na verdade, houve remanejamento de valores entre linhas diversas.

Informou, ainda, que, em relação a julho e agosto de 2004, os valores declarados originalmente eram maiores do que os valores declarados no Dacon retificador, não havendo que se falar em prescrição.

Contudo, consta dos Relatórios Fiscais que, “[inicialmente], a auditoria seria executada mediante o confronto dos dados fornecidos pela contribuinte em meio magnético, inclusive memórias de cálculo, e aqueles constantes dos DACON (Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais), transmitidos periodicamente à Receita Federal”, sendo que, “esse procedimento mostrou-se inviável, haja vista que a contribuinte não logrou compatibilizar os dados apresentados com aqueles informados nos DACON”, razão pela qual, “[para] contornar as citadas dificuldades, possibilitando a interpretação dos dados apresentados, em 09/09/09, a contribuinte foi autorizada a apresentar DACON retificadores para o período 01/2003 a 12/2006, o que efetivamente fez em 14 e 15/09/09.” (fls. 8 e 26)

Constou, também, dos Relatórios Fiscais que, “[ainda] em 09/09/09 (ANEXO I), a contribuinte esclareceu que seriam incluídos nos DACON retificadores valores que gerariam efeitos, até então, não considerados na apuração dos créditos do PIS, no regime não cumulativo” (partes e peças do setor fabril, serviços de manutenção pagos a pessoas jurídicas nacionais e depreciação gerada a partir de agosto de 2004 de bens adquiridos antes de 01/05/2004) (fls. 9 e 27).

Além disso, constam dos autos correspondências enviadas pelo Recorrente à Fiscalização relativas à matéria sob comento, no período de 9 a 30 de setembro de 2009 (fls. 81 a 83), em que constaram as seguintes informações:

Considerando que estamos sob o procedimento fiscal MPF 08.1.22.00.2008-00268-0, relativo ao período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, **solicitamos-lhe autorização para retificarmos os DACONs relativos a esse período**, quando permitido pelo sistema.

Esclarecemos que **as informações a serem retificadas já estão incluídas nos arquivos magnéticos apresentados a V. Sas.**, de modo que os DACONs retificados passarão a refletir as informações contidas nos respectivos arquivos magnéticos.

Esclarecemos também que **estamos incluindo nestes DACONs créditos de PIS e Cofins não-cumulativos relativos a:**

- partes e peças de reposição do setor fabril;
- serviços de manutenção pagos a pessoas jurídicas nacionais;
- depreciação gerada a partir de agosto de 2004 de bens adquiridos antes de 01/05/2004.

Esperando o deferimento deste pedido,

Atenciosamente,

[...]

Em atendimento as instruções dadas por V.Sa. e visando corrigir os equívocos ocorridos **apresentamos em anexo**, em substituição as informações fornecidas anteriormente em atendimento a intimação em referência, de 11/08/2009, entregues através de nossas cartas de 21/08/2009 e 09/09/2009, **as memórias de cálculo em meio magnético em planilhas excel correspondentes às apurações dos créditos decorrentes da não-cumulatividade do Pis e Cofins, relativos aos períodos mensais de 01/2003 a 12/2006 (doc. 01) e os demonstrativos em papel denominados Resumo DACON (doc. 02), bem como cópia dos respectivos DACONs retificadores (doc. 03).**

Considerando que **houve apurações de créditos de Pis e Cofins a ressarcir em valores maiores que as originalmente apuradas, informamos que estaremos apresentando nos próximos dias os respectivos pedidos de ressarcimento (Perd/Comp) de tais valores a maior a ressarcir.**

Permanecemos à disposição para quaisquer esclarecimentos que se fizerem necessários.

[...]

Atenção do Sr. Célio Antônio Pereira Júnior — AFRFB, matrícula SIPE 23734

Considerando que houve apurações de créditos de Pis e Cofins a ressarcir em valores maiores que as originalmente apuradas conforme informações e DACONs apresentados a V.Sa. através de nossa carta de 15/09/2009, apresentamos em anexo cópia dos respectivos pedidos de ressarcimento (Perd/Comp) retificadores dos créditos de Pis e Cofins não-cumulativos entregues em 28/09/2009, vinculados as receitas de exportação, dos períodos de apuração de outubro/2004 a dezembro/2006 (ou seja, de período inferior a cinco anos) (Doc. 1).

Apresentamos também em anexo cópia dos razões contábeis das contas 1104040002, 1104050002 e 6202010001 comprovando o reconhecimento contábil em 25/09/2009 das diferenças de créditos apuradas no referido período (Doc. 2). (g.n.)

Verifica-se dos excertos supra que, após solicitar autorização à Fiscalização para retificar o Dacon, o Recorrente informou o seguinte:

- a) as informações a serem retificadas já estavam inclusas nos arquivos magnéticos apresentados;
- b) foram incluídos no Dacon retificador outros créditos relativos a partes e peças do setor fabril, serviços de manutenção e depreciação;
- c) foram entregues à Fiscalização as memórias de cálculo em meio magnético em planilhas correspondentes às apurações dos créditos, relativos aos períodos mensais de 01/2003 a 12/2006, bem como os demonstrativos e os Dacons retificadores;

d) no Dacon retificador, houve apuração de créditos a ressarcir em valores maiores que os originalmente apurados.

Vê-se, portanto, que, após retificar o Dacon, o Recorrente prestou à Fiscalização apenas os esclarecimentos supra, nada dizendo sobre os argumentos encetados apenas no âmbito do processo administrativo, a saber, (i) ocorrência de confusão entre créditos (despesas de energia elétrica e de aluguel, dentre outras), (ii) realocação de valores entre linhas diversas e (iii) o fato de que os valores declarados originalmente no Dacon eram maiores do que os valores declarados no Dacon retificador, não havendo que se falar em prescrição.

Salta aos olhos a contradição da defesa do Recorrente, pois enquanto que, durante o procedimento fiscal, ele informara que os valores de créditos constantes do Dacon retificador eram maiores do que aqueles do Dacon original, no processo administrativo fiscal, ele passa a arguir justamente o contrário. Também no recurso ele alega que ocorrera apenas realocação de valores entre linhas do demonstrativo, enquanto que, em correspondência enviada à Fiscalização, afirmara estar incluindo novos créditos (partes e peças do setor fabril, serviços de manutenção e depreciação).

Além do mais, tendo o Dacon sido retificado em 14 e 15/09/09, tem-se que os valores originalmente declarados relativamente ao período de 01/07 a 31/08/2004 já haviam se tornado definitivos, em conformidade com o prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao do período de apuração.

Logo, as conclusões da Fiscalização e da DRJ sobre essa matéria devem ser mantidas.

II. Contribuições PIS/Cofins. 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

(...)

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;

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.

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 subseqüentes.

(...)

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

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.

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

(...)

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.” (fls. 285 a 286)

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 quanto 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, inexistirá 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 para veículos Mercedes Benz do Brasil, tais como ônibus e caminhões, em qualquer função, e das 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, genericamente, nos seguintes termos:

Em relação às **partes e peças, aos serviços de manutenção**, 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 e serviços de manutenção, 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. 02 a 03), 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. (fls. 284 a 285 – g.n.)

No Recurso Voluntário, o Recorrente mantém a contestação genérica, 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 apontando a que partes e peças ele se referia e nem acerca de sua aplicação em máquinas e equipamentos utilizados no setor produtivo.

Nesse sentido, por falta de descrição e identificação precisa de tais itens, mantêm-se as glosas da Fiscalização.

II.8. 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:

74. 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 de PIS**, calculados sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado em foco.

75. 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 III, § 1º daquele dispositivo legal.

76. 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. 386 – 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.

Saliente-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.9. Crédito. Encargos de depreciação. Máquinas e equipamentos não utilizados diretamente no processo produtivo.

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

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. 137 a 138), 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*:

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.

III. Conclusão.

Diante de todo o exposto acima, vota-se 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 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

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 de crédito apurado a partir dos encargos de depreciação relativos a peneiras de aço e de inox e telas inox, adquiridos após 30/04/2004.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

adicional, com a aferição de um determinado valor, para uma situação hipotética em que restasse superada a questão de direito contrária ao contribuinte.