MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12893.000164/2008-74

Processo nº	12893.000164/2008-74
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-007.735 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de janeiro de 2021
Recorrente	FISCHER S/A - AGROINDÚSTRIA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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: 01/07/2005 a 30/09/2005

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ALCANCE.

Na homologação tácita da compensação, o débito declarado considera-se extinto e o crédito correspondente devidamente absorvido, uma vez que a compensação envolve ambos, débito e crédito, não se vislumbrando, por conseguinte, a possibilidade de restrição da figura jurídica a apenas um dos lados do encontro de contas, qual seja, o débito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. AJUSTES. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. (Súmula CARF nº 159)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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, após 30/04/2004, de máquinas, equipamentos e outros 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 MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com partes e peças aplicadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, 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. FRETE. PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Geram direito de crédito da contribuição os gastos de frete no transporte de bens utilizados no processo produtivo.

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.

Documento nato-digital

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.; (2) ao frete no transporte de soda, tambor vazio e resíduos; (3) ao gás utilizado em empilhadeiras, exceto se combustível sujeito à monofasia; e (4) reconhecer o direito a crédito nas aquisições de partes e peças empregadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo (Anexo VI do Relatório Fiscal - fls. 139 a 171), sendo que, em se tratando de partes e peças que possam acarretar a esses bens 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 Diefenthaeler Dornelles, que negavam o direito; (ii) ao frete arcado pelo próprio Recorrente no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Márcio Robson Costa, que negavam o direito; (iii) às despesas com fretes nas operações de venda dos produtos acabados, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que negavam o direito; e (iv) aos encargos de depreciação relativos a peneiras de aço e de inox e telas inox, no-break utilizado para evitar queda de energia na irrigação, empilhadeiras, impressora de etiquetas e instrumento de medição em análises laboratoriais, 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 julgamento do RE nº 599.316; vencidos ainda os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente) que concediam o crédito em relação à depreciação de motocicletas usadas pelos técnicos agrícolas para acompanhamento dos trabalhos no campo. Manifestou intenção de declarar voto a conselheira Mara Cristina Sifuentes, em relação à matéria do tópico "(ii)".

(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), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler 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 parcialmente procedente a Manifestação de

Documento nato-digital

Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se reconhecera 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.

Originalmente, em 26/08/2010, havia sido prolatado um primeiro despacho decisório em que se reconhecera a totalidade do direito creditório pleiteado e homologara integralmente a compensação (fls. 253 a 261), tendo a DRJ não conhecido da Manifestação de Inconformidade por ausência de litígio (fls. 337 a 339).

Contudo, em 28/06/2012, a autoridade administrativa de origem propôs a revisão de ofício do referido despacho decisório, em razão da constatação de que constara dele um montante incorreto do crédito, pois, ao invés de se restringir ao valor do crédito vinculado à receita de exportação, se considerou o somatório das parcelas dos créditos vinculados às receitas do mercado interno, das receitas do mercado externo e do crédito presumido da atividade agroindustrial (fls. 343 a 344).

Em 10/07/2012, prolatou-se o novo despacho decisório, com deferimento parcial do crédito e homologação da compensação no limite do direito creditório reconhecido (fls. 345 a 349).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 17 a 41), que embasou 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

Documento nato-digital

suficientemente especificadas, como aço, chapas de aço carbono, barras chatas de aço, tarugos, barras grelha basculantes, blocos queimadores, cantoneiras em aço, anel de tampa, motores, litros de Jet A-l, 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 n° 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. 420 a 433 e 436 a 449), o contribuinte requereu a declaração da homologação tácita da compensação ou, alternativamente, o reconhecimento integral do direito creditório e protestou provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, sendo aduzido o seguinte:

1) a declaração de compensação havia sido transmitida em 30/11/2006, tendo sido prolatada a re-ratificação do despacho decisório em 26/10/2012, após o prazo de cinco anos para a homologação da compensação previsto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996;

2) “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. 427);

3) “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

Documento nato-digital

despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção." (fl. 432);

4) o direito a crédito em relação ao material de embalagem não se restringe à embalagem de apresentação, nos termos da legislação do IPI, mas alcança também a embalagem de transporte que garante a integridade do produto, conforme jurisprudência assentada do CARF;

5) a distinção feita pela Fiscalização quanto a insumos direitos e insumos indiretos não pode prosperar, pois a lei assim não os previu, não tendo havido nela remissão à legislação do IPI para a definição do conceito de insumo;

6) considerando o conceito de insumos próprio das contribuições não cumulativas, deviam ser reconhecidos os créditos relativos a (i) gás GLP usado em empilhadeiras, (ii) combustível de caminhão utilizado no transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (iii) os produtos químicos, (iv) os insumos relativos aos serviços de manutenção, (v) o tratamento de efluentes, (vi) dispêndios relacionados ao laboratório e (vii) manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;

7) "estando inegavelmente relacionados ao processo produtivo da requerente, os encargos de depreciação dos bens glosados indevidamente pelo fiscal encaixam-se com precisão na norma do art. 3°, inciso VI, da Lei n. 10637." (fl. 446);

8) "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. 447);

7) "no presente caso a requerente almeja a compensação de valores da Contribuição ao PIS apurados no terceiro trimestre de 2005. E, tendo em vista que o prazo para o pedido de restituição, e consequentemente de eventual alteração destes valores, é de 5 anos contados do fato gerador, eventual prescrição tão-somente poderia ser suscitada com relação a fatos ocorridos posteriormente ao terceiro trimestre de 2010" (fl. 448).

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se considerou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade restou ementado nos seguintes termos:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
>
> INSUMOS. DIREITO A CRÉDITO.
>
> Somente dão direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de incidência não-cumulativa, os insumos consumidos em razão de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou deste sobre aqueles.
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
>
> COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Documento nato-digital

> Decorridos cinco anos da apresentação de Declaração de Compensação sem manifestação da autoridade administrativa, consideram-se homologada a compensação e extintos definitivamente os débitos declarados.
>
> Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Exonerado

Merecem registro os seguintes excertos do voto condutor do acórdão de primeira instância:

a) "em se tratando de crédito tributário, não existe discricionariedade para a autoridade administrativa. Verificado vício de legalidade no primeiro despacho proferido, a prolação de um segundo representa a anulação do primeiro, pois como bem frisou a súmula 473 [do STF], quando presente esse vício nos atos, "deles não se originam direitos" (fl. 457);

b) "considerando as datas de apresentação da declaração de compensação, 30/11/2006, e de ciência do segundo despacho decisório, 29/10/2012, forçoso concluir pela homologação tácita da compensação." (fl. 457);

c) "[por] todo o exposto, VOTO pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, para reconhecer a homologação tácita da compensação declarada às fls. 5/8 – afastando a cobrança do débito nela informado – e manter o reconhecimento do direito creditório no valor de R$ 741.750,26, totalmente consumido pela referida compensação." (fl. 460)

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/06/2013 (fls. 464 e 520), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 17/07/2013 (fl. 665) e requereu (i) a reforma parcial do acórdão recorrido, para o fim de que fosse cancelada a glosa fiscal, em sua integralidade, ou seja, com relação aos créditos relativos à receita de exportação, objeto deste pedido de ressarcimento, mas também com relação aos créditos relativos ao mercado interno e o crédito presumido da agroindústria, indevidamente glosados pela fiscalização neste processo e (ii) a atualização do crédito com base nos juros Selic, sendo repisados os argumentos de defesa e acrescidos os seguintes:

1) "a fiscalização se valeu do presente pedido de ressarcimento para glosar não apenas créditos decorrentes do mercado externo (receitas de exportação), como também créditos vinculados ao mercado interno e à atividade agroindustrial, conforme se verifica a partir da análise do relatório fiscal, o qual contempla a totalidade dos valores informados no DACON, independentemente de segregação quanto à sua origem/natureza (mercado externo, mercado interno e crédito presumido da agroindústria)." (fl. 471);

2) "se o intento da fiscalização era glosar, também, créditos vinculados ao mercado interno e créditos presumidos da agroindústria, deveria ter lavrado auto de infração com tal mister", pois, "não se pode admitir que, em declaração de compensação ou pedido de ressarcimento, a fiscalização, discricionariamente, aumente a base de cálculo das contribuições sociais" (fls. 471 e 473);

3) "qualquer procedimento fiscal tendente a modificar um desses componentes da base de cálculo da contribuição em foco, seja para aumentar o valor das receitas, seja para reduzir o montante dos créditos, deve ser realizado no prazo de decadência do direito do fisco de

Documento nato-digital

efetuar o lançamento tributário, o qual, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, é aquele do art. 150, parágrafo 4°, do Código Tributário Nacional.";

4) são genéricas as alegações da fiscalização de que os gastos com peneiras inox deveriam ter sido ativados, não havendo prova, sequer indício, de que isto seria verdadeiro; e, mesmo que o fosse, ao menos o crédito com base nos encargos de depreciação deveria ter sido admitido;

5) direito a crédito em relação ao frete no transporte de soda, tambor vazio e resíduos, por se inserir no processo produtivo, tratando-se, portanto, de insumos;

6) em relação ao crédito apurado com base nos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, trata-se de itens utilizados no processo produtivo, destacando-se (i) o no-break utilizado para evitar queda de energia na irrigação, (ii) as motocicletas usadas pelos técnicos agrícolas para acompanhamento dos trabalhos no campo, (iii) empilhadeira, (iv) impressora de etiquetas e (v) instrumento de medição em análises laboratoriais.

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, homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido, tendo sido, de acordo com o Relatório Fiscal, 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 trata-se do 3º trimestre de 2005, situação em que não se teve por transcorrido o prazo quinquenal contado a partir do período de apuração, tendo em vista que o Dacon retificador foi entregue em 28/09/2009.

Quanto ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ), apesar de o julgador ter reconhecido a homologação tácita da Declaração de Compensação presente às fls. 5 a 8, com a extinção total do débito compensado no montante de R$ 841.095,21, ele manteve o reconhecimento do crédito compensado no valor de R$ 741.750,26, não se dando conta de que, tendo havido a homologação tácita da compensação, tanto o débito quanto o crédito ali declarados se consideram extintos, pois a compensação envolve ambos, débito e crédito, não se vislumbrando, por conseguinte, acobertar na figura da homologação tácita apenas um dos lados da compensação, no caso, o débito.

Dito em outras palavras, na homologação tácita da compensação, o débito declarado considera-se extinto e o crédito correspondente devidamente absorvido, uma vez que a

Documento nato-digital

compensação, conforme já dito, envolve ambos, débito e crédito, não sendo possível restringir a figura jurídica a apenas um dos lados do encontro de contas, qual seja, o débito.

Dessa forma, diante da homologação tácita da compensação, resta controvertida, nesta instância, apenas a diferença de R$ 261.310,90, que corresponde ao resultado da subtração do crédito de R$ 841.095,21 já consumido na declaração de compensação do valor total pedido em ressarcimento (R$ 1.102.406,11 - fls. 14 a 15).

No que se refere ao pedido do Recorrente de cancelamento das glosas efetuadas pela Fiscalização em relação ao total do crédito analisado, abrangendo, além dos créditos relativos à receita de exportação, objeto do pedido de ressarcimento, os créditos referentes ao mercado interno e o crédito presumido da agroindústria, há que se registrar, de pronto, que os PER/DComps (fls. 2 a 8 e 13 a 15) se restringiram ao crédito da contribuição para o PIS não cumulativo às operações de exportação, restringindo, portanto, a presente controvérsia a tal parcela do crédito, em conformidade com o § 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

> Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I - **exportação** de mercadorias para o exterior;
>
> II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
>
> III - **vendas a empresa comercial exportadora** com o fim específico de exportação.
>
> § 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o **crédito** apurado na forma do art. 3º, para fins de:
>
> I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;
>
> II - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.
>
> § 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.
>
> § 3º O disposto nos §§ 1º e 2º **aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação**, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.
>
> (...)
>
> Art. 15. Aplica-se à contribuição para o **PIS**/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:
>
> (...)
>
> III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (g.n.)

De acordo com os dispositivos supra, tem-se que a própria lei restringe o pedido de ressarcimento da contribuição aos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, exatamente nos termos formulados pelo Recorrente em seus PER/DComps.

Documento nato-digital

O fato de a Fiscalização ter ampliado a auditoria a todos os créditos, incluindo aqueles relativos ao mercado interno e ao crédito presumido da agroindústria, em nada afeta a presente análise, pois, se assim procedeu a Administração tributária, ela o fez no âmbito de sua competência fiscalizatória, conforme se depreende do comando constante dos arts. 194 a 196 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

> Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.
>
> Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.
>
> Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.
>
> Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.
>
> Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.
>
> Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Nesse sentido, afasta-se, desde logo, referido pedido extensivo do Recorrente, registrando-se que a lavratura de auto de infração se destina à constituição de crédito tributário ainda não confessado pelo sujeito passivo, não abrangendo, por conseguinte, a análise de débitos e créditos da não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins, isso em conformidade com o teor da súmula CARF nº 159[1].

Logo, afasta-se, também, a alegação de decadência do direito de o Fisco proceder aos ajustes na apuração das contribuições não cumulativas, pois as regras decadenciais previstas nos arts. 150, § 4º, e 173 do CTN se restringem à constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício e a regra do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996 à homologação da declaração de compensação.

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: produção e industrialização de laranja e exportação de suco de laranja, bem como produção e processamento de maçãs e suco de maçãs.

[1] Súmula CARF 159
Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Documento nato-digital

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

I. Não cumulatividade. Créditos. Conceito de insumos.

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 percebimento 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" [2].

Como leciona Marco Aurélio Greco[3], 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

[2] ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.
[3] 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.

Documento nato-digital

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;
>
> 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.

Documento nato-digital

§ 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;

Documento nato-digital

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.

Documento nato-digital

II. 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 fundamento os dispositivos legais que regem a matéria, precipuamente o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, 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.

Além disso, 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:

Documento nato-digital

> **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,

III. 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 CARF já decidiu sobre essa matéria favoravelmente ao desconto de crédito em relação ao gás utilizado em empilhadeiras empregadas no processo produtivo, conforme se verifica dos trechos de ementas a seguir reproduzidos:

> 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, j. 15/02/2012)
>
> [...]
>
> 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, j. 25/01/2012)

Documento nato-digital

> [...]
>
> CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA UTILIZADA NO DEPÓSITO DE AÇÚCAR. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> O gás combustível de empilhadeiras utilizadas no depósito de açúcar se subsome ao conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Desse modo, os gastos com gás combustível geram direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos. (Acórdão nº 3302-010.033, j. 17/11/2020)
>
> [...]
>
> CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. GÁS NATURAL. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás natural consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições. (Acórdão nº 3201-006.152, j. 20/11/2019)

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, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa.

IV. 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.)

Porém, na Manifestação de Inconformidade, quando se forma a lide, 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 contribuição ao PIS a eles vinculados." (fl. 444)

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.

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

Documento nato-digital

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 que se contrapõe ao conceito de "insumo indireto" adotado pela Fiscalização.

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:

> 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)
>
> [...]
>
> 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, consequentemente, geram créditos da contribuição. (Acórdão nº 3201-007.236, j. 23/09/2020)

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, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa.

VI. 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 decisões desta 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

Documento nato-digital

> 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.

VII. 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, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa.

VIII. 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.

O Recorrente contestou tal glosa nos seguintes termos:

> Com relação ao crédito calculado sobre as partes e peças de reposição e sobre os serviços de manutenção, não há dúvidas de que a recorrente faz jus ao creditamento, na medida em que constituem insumos empregados em seu processo produtivo, sem os quais as máquinas e equipamentos da produção não seriam postas em funcionamento, comprometendo a linha de produção. (fl. 498)

Documento nato-digital

Esta turma ordinária já decidiu favoravelmente ao desconto de créditos dessa natureza, conforme se verifica do excerto a seguir transcrito do voto condutos do acórdão nº 3201-007.344, de 20/10/2020, da relatoria do ilustre conselheiro Márcio Robson Costa:

> Especificamente em relação aos **Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas** (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas), entendo que **são dispêndios essenciais e relevantes para a realização da atividade do contribuinte** e, logo, não há dúvida de que a glosa deve ser revertida. **Contudo o aproveitamento do crédito será na medida da depreciação**, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal, entendendo que tais dispêndios são passíveis de serem ativados, face ao aumentam da vida útil dos bens. **Caso se trate de meras despesas não ativáveis dou integral provimento**.

O Recorrente delimita seu pleito em relação a este item ao Anexo VI do Relatório Fiscal (fls. 139 a 171), em que se identificam as partes e peças aplicadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização por terem sido considerados "insumos indiretos".

Seguindo a mesma linha da decisão da turma acima referenciada, conclui-se pela reversão da glosa de créditos relativos às partes e peças empregadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo (Anexo VI do Relatório Fiscal - fls. 139 a 171), 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 equipamentos vida útil superior a um ano, hipótese em que os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

IX. 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 genérico de que se trata de partes e peças utilizadas no processo produtivo.

No Recurso Voluntário, é apresentada planilha com identificação de todos os bens e serviços glosados pela Fiscalização (fls. 528 a 626), mas sem maiores detalhes na peça recursal que pudessem relacionar os dados ali presentes com aqueles apontados na auditoria, referenciados em parte no primeiro parágrafo deste subitem.

Nas referidas planilhas, há insumos que estão sendo discutidos em outros subitens deste voto, não tendo o Recorrente se desincumbido de melhor esclarecer seu pleito, precipuamente se se considerar que se está diante de milhares de itens, para cuja análise se exigem esclarecimentos adicionais mais detalhados.

Documento nato-digital

Nesse contexto, por falta de maiores esclarecimentos quanto a esses itens, no que concerne a sua vinculação ao processo produtivo, mantêm-se as glosas respectivas.

X. 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.

XI. 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, segurança patrimonial, serviços de chaveiro, serviços de tapeçaria etc.).

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

XII. 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.

Na planilhas juntadas pelo Recorrente, constam dispêndios com reformas na ETE (reforma de bomba helicoidal e melhorias/readequação), mas não há uma linha sequer nas peças recursais no sentido de vincular tais dispêndios ao processo produtivo.

O tratamento de efluentes, amplamente desenvolvido na peça recursal, insere-se no subitem VI deste voto, relativo à aquisição de produtos químicos utilizados na limpeza e na higienização dos equipamentos industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc.

Logo, aqui, também, mantêm-se as glosas.

XIII. 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.

No Recurso Voluntário, o Recorrente faz referência ao material de laboratório utilizado em análises laboratoriais (Anexo VI do Relatório Fiscal - fls. 139 a 171), material que se insere na análise empreendida no subitem VIII deste voto.

Documento nato-digital

Em relação aos serviços, especificamente, nenhuma referência foi feita pelo Recorrente na peça recursal, tratando-se, portanto, de mais uma decisão definitiva.

XIV. Crédito. Frete (soda, tambor vazio e resíduos).

O Recorrente se contrapõe, ainda, à glosa dos valores decorrentes do frete de soda, tambor vazio e resíduos, amparando-se em decisões do CARF.

A Fiscalização incluiu esses itens nas planilhas contendo os resultados da auditoria (Anexo III), mas não teceu maiores esclarecimentos específicos sobre eles no Relatório Fiscal.

A simples descrição dos bens (soda, tambor vazio e resíduos) indica que se trata de elementos inerentes ao processo produtivo do Recorrente, cujas despesas de frete devem ser reconhecidas como geradoras de crédito, observados os demais requisitos da lei.

XV. 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 n° 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 nº s 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 nº s 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 s 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.
>
> 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 "nasce" 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.
>
> 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. 696 – g.n.)

Documento nato-digital

De início, deve-se registrar que este Colegiado, em conformidade com a súmula CARF nº 2[4], 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 n° 10.865/2004, tratando-se, contudo, de decisão ainda não transitada em julgado, razão pela qual aqui tal decisão não deverá ser obrigatoriamente aplicada, 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.

XVI. 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, encontram-se identificados as referidas máquinas e equipamentos, sendo possível constatar que grande parte deles se refere a equipamentos e licenças de uso de informática, fax, ar condicionado, aparelhos telefônicos, armários, notebooks, impressoras etc., prestando o Recorrente o seguinte esclarecimento:

> E, conforme já exposto, 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.
>
> (...)
>
> Nesse sentido, a recorrente elaborou a anexa planilha descritiva (Doc. 02), com o detalhamento da aplicação no processo produtivo da empresa de milhares de itens indevidamente glosados pela fiscalização, afastando a alegação de que os bens do ativo imobilizado não estariam relacionados à produção. (fls. 500 e 501)

Conforme já apontado subitem IX deste voto, no referido doc. 02 (fls. 528 a 626), o Recorrente traz planilha com identificação de todos os bens e serviços glosados pela Fiscalização, abrangendo insumos que estão sendo discutidos em outros subitens deste voto.

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

Documento nato-digital

No Recurso Voluntário, o Recorrente especifica alguns bens que, segundo ele, se incluem neste subitem, a saber: se (i) o no-break utilizado para evitar queda de energia na irrigação, (ii) empilhadeira, (iii) impressora de etiquetas e (iv) instrumento de medição em análises laboratoriais.

Tendo-se em conta tal descrição dos referidos bens, bem como sua aplicação, é possível constatar que eles se inserem no contexto do processo produtivo, gerando, portanto, direito a crédito com base nos encargos de depreciação, devendo, portanto, ser revertidas as glosas respectivas.

XVII. Correção monetária. Taxa Selic.

Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos com base na taxa Selic, trata-se de matéria sumulada neste CARF, *verbis*:

> Súmula CARF nº 125
>
> No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

XVIII. 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 2/2016[5], encontra-se dependente da 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, (ii) produtos químicos utilizados na limpeza e higienização dos

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

Documento nato-digital

equipamentos industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc. e (iii) frete no transporte de soda, tambor vazio e resíduos;

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, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa;

d) reconhecer o direito a crédito nas aquisições de partes e peças empregadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo (Anexo VI do Relatório Fiscal - fls. 139 a 171), sendo que, em se tratando de partes e peças que possam acarretar a esses bens 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 (i) peneiras de aço e de inox e telas inox, (ii) no-break utilizado para evitar queda de energia na irrigação, (iii) empilhadeiras, (iv) impressora de etiquetas e (v) instrumento de medição em análises laboratoriais, adquiridos após 30/04/2004.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Declaração de Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Ao final do julgamento do presente processo, manifestei a minha intenção de apresentar Declaração de voto em relação ao direito de crédito para as embalagens para transporte de produtos acabados, em que restei vencida por maioria de votos.

O ilustre Relator encaminhou seu voto no sentido de que, no que foi acompanhado pela maioria do Colegiado,:

> Tendo por fundamentos os dispositivos legais que regem a matéria, precipuamente o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como 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

Documento nato-digital

> pessoa jurídica, configurando-se itens necessários à distribuição, à armazenagem e à comercialização da produção. (grifos meus)

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

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

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

> Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.
>
> Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da

Documento nato-digital

> aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência**.
>
> (...)Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.
>
> (...)Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória**, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial. (grifos meus)

A partir do decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito.

Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo as embalagens para o transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este insumo como parte do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

O Parecer Normativo nº 5/2018 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, se manifestou sobre a não possibilidade de tomada de créditos destes insumos:

> 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO
>
> 55.Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.
>
> 56.Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.
>
> 57.Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia - Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.
>
> 58.Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela

Documento nato-digital

> Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.
>
> 59.Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.
>
> 60.Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.
>
> 61.Diferentemente, exemplificando a regra específica relativa a bens e serviços exigidos por legislação específica, cita-se o caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 12, de 26 de março de 2008 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 22/4/2008), na qual se analisou caso concreto em que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento exigia que pessoas jurídicas produtoras de vacinas de uso veterinário levassem o produto já finalizado até estabelecimento específico localizado em uma única cidade do país para receberem selo de qualidade e só então poderem ser comercializadas. Aplicando-se as disposições deste Parecer Normativo à espécie, concluir-se-ia que: a) os dispêndios da pessoa jurídica com a realização dos testes, compra e instalação dos selos permitiriam a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, visto serem exigidos pela legislação específica para que o produto possa ser comercializado; b) os dispêndios da pessoa jurídica com o transporte do produto até o local de realização dos testes também se enquadrariam na modalidade de creditamento em voga, pois se trata de item absolutamente necessário para que se possa cumprir a exigência de instalação dos selos.

Também trago para embasar o meu entendimento o acórdão nº 3401-007.173, o qual acompanhei integralmente, que pode ser aplicado ao presente caso:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012
>
> PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.
>
> Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com serviços de frete e armazenagem entre estabelecimentos da recorrente, serviços de industrialização por encomenda, locação de empilhadeiras e equipamentos para embalagem, tratamento de resíduos, serviços de montagem elétrica, mecânica e hidráulica e colocação

Documento nato-digital

> de motores, serviços de manutenção industrial e de reparo de vazamentos nas tubulações.
>
> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

Já a respeito das embalagens para acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, acompanho o decidido pelo STJ no REsp nº 1.125.253, e já citado pelo Relator em seu voto, que permitiu o creditamento das embalagens de acondicionamento, quando o vendedor arcar com este custo:

> 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.

Com base nesse entendimento divirjo da turma, que em sua maioria deu provimento ao recurso nesse ponto, e voto pela negativa de provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de tomada de crédito para as embalagens de transporte de produto acabado.

Mara Cristina Sifuentes

(assinado digitalmente)

Documento nato-digital