



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12893.000183/2009-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.901 – 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: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONTRADITÓRIO. INEXISTÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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.

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. NITROGÊNIO LÍQUIDO. ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO OU ANIDRO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito das contribuições não cumulativas (i) a aquisição de nitrogênio líquido (granel) utilizado na inertização do tanque das carretas de transporte do suco de laranja integral até o local de embarque para exportação e (ii) a aquisição de álcool etílico hidratado ou anidro aplicado como combustível para veículos da fábrica, solução para refrigeração e reagente químico em análises laboratoriais, 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.; (2) ao custo de gás utilizado em empilhadeiras; e (3) ao custo de nitrogênio líquido (granel) utilizado na inertização do tanque das carretas de transporte do suco de laranja integral até o local de embarque para exportação (Porto de Santos) e de álcool etílico hidratado ou anidro aplicado como combustível para veículos da fábrica, solução para refrigeração e reagente químico em análises laboratoriais, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa. 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 negaram o direito; (ii) ao custo de frete arcado pelo próprio Recorrente (ii.a) no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Márcio Robson Costa, que negaram o direito exclusivamente em relação aos produtos acabados; (ii.b)

bem como nas operações de venda dos produtos acabados, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistia direito a crédito da contribuição não cumulativa, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes e que negou 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 o Relatório Fiscal (fls. 35 a 73), 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) operações de revenda de bens adquiridos com fim específico de exportação;
- b) insumos agrícolas e agropecuários não especificados ou sem indicação de sua aplicação ou utilização;
- c) combustível de caminhão utilizado na manutenção da fábrica, na retirada de resíduos da fábrica, na movimentação de tambores de suco dentro da fábrica, no transporte dentro da fazenda, para serviços diversos e no transporte de suco para Santos/SP;
- d) combustível utilizado em ônibus utilizados no Projeto Dr. Saúde e no transporte de funcionários da fazenda, em pá carregadeira e em tratores para serviços gerais e em trabalhos fora das fazendas;

e) embalagem de transporte de produtos acabados, por não se incorporar ao produto durante o processo de industrialização;

f) partes e peças para veículos MBB (Mercedes Benz do Brasil), tais como ônibus e caminhões (em qualquer função), partes e peças para veículos em geral, especialmente da linha Fiat, tais como Uno, Uno Fire, Strada e Palio, partes e peças de veículos das marcas Ford e Volvo e partes e peças para motocicletas em geral, especialmente da marca Honda;

g) itens não suficientemente especificados (anteparo, cantoneiras, aço, chapas de aço carbono, chave centrífuga tipo Shin, chave de fechamento, chave nível vibratória, chave soft starter 200 CV, chave de impacto pneumática, chave T boia magnética, cilindro reserva do equipamento autônomo, cilindro pneumático dupla ação para reprocessamento, conjunto cinta articulado resp. NSA, comando duplo, comutador blindex, comutador comando, eixo trefilado redondo, filtro, filtro H-601-4, filtro molecular eliminador de odores, junta torcida, marcador para quadro branco, sinalizador marcha a ré, pneu 750x16 Maggion, pneu radial 175/65 R 14, junta retentor distribuição, materiais utilizados na reforma de selos, materiais elétricos para modificação de painel, junta de vedação circular, rolamento da roda etc.);

h) partes e peças com múltiplas utilizações (bobina lona plástica, compressor Daewoo, compressor hermético, fluido de freio Varga, fluido trans. Donax, roda RC 82L Celeron, sirene eletromecânica, disco de vedação etc.);

i) material de laboratório (béquer, coletor e proveta);

j) material de escritório;

k) material de informática, telefonia e comunicação;

l) discos de corte, debaste, policorte, para serra, para lixadeira e para enceradeira;

m) lente para inspeção (controle de pragas) em pomar, válvula hidrante, bomba de graxa manual, disco para tacógrafo, calibrador manual, chave comutadora/seletora para balança, motor de partida de empilhadeira, baterias de 6 e 9V, equipamentos de segurança e proteção pessoal (luvas diversas, arruela protetor auricular, cinturão de segurança, botina de segurança e perneira de proteção), manômetros diversos e peças para revisão das empilhadeiras (empilhadeira não atua diretamente no processo produtivo);

n) itens genéricos (peças para conserto de torneiras, jogo de pastilha, lona plástica, materiais para manutenção, peças para revisão, rolamento externo etc.);

o) 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;

p) gás utilizado em empilhadeiras (GLP), por não ser utilizado diretamente na produção;

q) placa Petri descartável, por se tratar de material de laboratório, insumo indireto que não integra o processo produtivo;

- r) nitrogênio líquido (granel);
- s) álcool etílico hidratado ou anidro (combustível para veículos da fábrica, solução para refrigeração, reagente químico em análises laboratoriais);
- t) peneiras de aço e de inox e telas de inox, por se tratar de bens sujeitos à imobilização;
- u) recondicionamento de tambores;
- v) serviços de manutenção sem descrição ou sem identificação de sua aplicação;
- w) itens que fazem parte dos Centros de Custo E.T.E. (Estação de Tratamento de Efluentes), pois os procedimentos lá desenvolvidos não integram o núcleo do processo produtivo (insumos indiretos);
- x) itens que não integram o processo produtivo (itens utilizados em laboratório, assistência técnica e reforma de elevadores e gerador de emergência, bomba dosadora de cloro etc.);
- y) frete relativo a bens para revenda;
- z) encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004 e relativos a bens não utilizados diretamente na produção (licença de uso, moto, refrigerador, sensor, material hidráulico, armário, medido magnético de vazão, rádio, relógio, furadeira, monitor etc.).

Na Manifestação de Inconformidade (fls. 1.107 a 1.126), o contribuinte requereu o reconhecimento integral do direito creditório 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. 1.111);

2) “constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas também todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.” (fl. 1.116);

3) “os itens glosados pela fiscalização, relativos a insumos de partes e peças, serviços de manutenção deveriam ter sido aceitos ainda que posteriores ao processo produtivo, dada a inegável relação que têm com o processo produtivo.” (fl. 1.119);

4) a distinção feita pela Fiscalização quanto a insumos diretos 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;

5) o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu favoravelmente ao desconto de crédito em relação a embalagens de transporte para acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte;

6) em relação aos encargos de depreciação, estando inegavelmente relacionados ao processo produtivo, os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado dão direito a crédito;

7) “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. 1.122);

8) as aquisições de bens para revenda (exportação) por meio de empresa não *trading*, ainda que com fim específico de exportação, não são isentas da contribuição para o PIS, gerando, portanto, direito a crédito.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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.

CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

A aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação por empresas comerciais exportadoras gozam do benefício da não-incidência, que, por consequência natural do regime da não-cumulatividade da contribuição, resulta na inexistência do direito à apuração de crédito pela empresa comercial exportadora adquirente das mercadorias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/03/2015 (fl. 1.258), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 15/04/2015 (fl. 1.259) e reiterou seu pedido quanto ao reconhecimento integral do direito creditório, repisando os argumentos de defesa, sendo destacados os seguintes itens glosados pela Fiscalização, em relação aos quais o Recorrente se manifesta contrariamente, de forma expressa, na peça recursal: (i) embalagem para transporte, (ii) combustível de caminhão, (iii) partes e peças do setor fabril e serviços de manutenção pagos a pessoas jurídicas, (iv) produtos químicos utilizados em higienização de equipamentos, (v) gás GLP, nitrogênio líquido e álcool etílico hidratado ou anidro, (vi) peneiras inox, (vii) combustível consumido na venda de produtos acabados, (viii) bens adquiridos para revenda, (ix) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relacionados ao processo produtivo e (x) limite temporal da aquisição de bens do ativo imobilizado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio 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.

Inobstante a Fiscalização ter feito uma gama expressiva de glosas de créditos da contribuição, o Recorrente, a par do conceito de insumo amplamente abordado na peça recursal, restringe sua contrariedade somente aos seguintes itens: (i) embalagem para transporte, (ii) combustível de caminhão, (iii) partes e peças do setor fabril e serviços de manutenção pagos a pessoas jurídicas, (iv) produtos químicos utilizados em higienização de equipamentos, (v) gás GLP, nitrogênio líquido e álcool etílico hidratado ou anidro, (vi) peneiras inox, (vii) combustível consumido na venda de produtos acabados, (viii) bens adquiridos para revenda, (ix) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relacionados ao processo produtivo e (x) limite temporal da aquisição de bens do ativo imobilizado.

Nesse sentido, a presente análise se limitará aos itens controvertidos, registrando-se que, quanto às demais glosas efetuadas na auditoria, elas se tornaram definitivas no âmbito do processo administrativo fiscal, dada a ausência de contestação expressa.

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, dentre outras atividades.

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”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.

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.

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;

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

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

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

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

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

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

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

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

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Lei nº 10.637/2002

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

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

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - VETADO

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

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

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

IX-energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

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.

III. Crédito. Combustível de caminhão.

O Recorrente se ampara em decisão do CARF para se contrapor à glosa da Fiscalização relativa ao combustíveis consumidos em caminhões utilizados no transporte de insumos e de produtos acabados entre as diversas unidades da Recorrente.

Esta turma já decidiu favoravelmente 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)

[...]

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, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa.

IV. Crédito. Partes e peças do setor fabril e serviços de manutenção pagos a pessoas jurídicas.

Também amparado em jurisprudência do CAREF, o Recorrente pleiteia o direito a crédito em relação às partes e peças utilizadas no setor fabril e aos serviços de manutenção respectivos.

Contudo, o Recorrente não descreve e nem informa a natureza e a aplicação desses itens no processo produtivo.

Consta do Relatório Fiscal inúmeras partes e peças que foram glosadas, a saber, (i) partes e peças para veículos MBB (Mercedes Benz do Brasil), tais como ônibus e caminhões (em qualquer função), partes e peças para veículos em geral, especialmente da linha Fiat, tais como Uno, Uno Fire, Strada e Palio, partes e peças de veículos das marcas Ford e Volvo e partes e peças para motocicletas em geral, especialmente da marca Honda, (ii) anteparo, cantoneiras, aço, chapas de aço carbono, chave centrífuga tipo Shin, chave de fechamento, chave nível vibratória, chave soft starter 200 CV, chave de impacto pneumática, chave T boia magnética, cilindro reserva do equipamento autônomo, cilindro pneumático dupla ação para reprocessamento, conjunto cinta articulado resp. NSA, comando duplo, comutador blindex, comutador comando, eixo trefilado redondo, filtro, filtro H-601-4, filtro molecular eliminador de odores, junta torcida, marcador para quadro branco, sinalizador marcha a ré, pneu 750x16 Maggion, pneu radial 175/65 R 14, junta retentor distribuição, materiais utilizados na reforma de selos, materiais elétricos para modificação de painel, junta de vedação circular, rolamento da roda etc.) e (iii) partes e peças com múltiplas utilizações (bobina lona plástica, compressor Daewoo, compressor hermético, fluido de freio Varga, fluido trans. Donax, roda RC 82L Celeron, sirene eletromecânica, disco de vedação etc.).

Nota-se que se está diante de um amplo e diversificado número de itens cujos créditos restaram glosados, não tendo o Recorrente feito nenhuma referência a qualquer um deles no Recurso Voluntário. Logo, por falta de identificação das partes e peças e dos serviços de manutenção, bem como por ausência de demonstração de sua aplicação no processo produtivo, mantêm-se as referidas glosas.

V. Crédito. Produtos químicos utilizados em higienização de equipamentos.

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 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., observados os demais requisitos da lei.

VI. 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)

[...]

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 subsume 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, dos produtos intermediários e dos produtos finais, 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.

VI. Crédito. Nitrogênio líquido. Álcool etílico hidratado ou anidro. Combustível consumido na venda de produtos acabados.

A Fiscalização glosou o crédito em relação ao nitrogênio líquido e ao álcool etílico por considerar que tais bens, embora suficientemente especificados pelo Recorrente, não atendiam o requisito de aplicação direta na produção, tratando-se de insumos indiretos.

O Recorrente afirma que tais bens se relacionam com o seu processo produtivo, tendo sido glosados os créditos respectivos somente em razão do critério restritivo utilizado pela Fiscalização na conceituação de insumos.

Verifica-se do Relatório Fiscal que o nitrogênio líquido (granel) é utilizado na inertização do tanque das carretas de transporte do suco de laranja integral até o local de embarque para exportação (Porto de Santos) e o álcool etílico hidratado ou anidro é aplicado como combustível para veículos da fábrica, solução para refrigeração e reagente químico em análises laboratoriais.

Verifica-se que se está diante de produtos necessários à produção (insumos) e ao seu escoamento (armazenagem e frete na venda), devendo ser revertidas as glosas respectivas.

A Fiscalização glosou, também, 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.

VII. Crédito. Peneiras inox.

No Relatório Fiscal, a Fiscalização informou que as peneiras inox haviam sido glosadas por se tratar de bem que deveria ter sido imobilizado, não gerando crédito em relação ao valor total da aquisição.

Aqui, também, o Recorrente se contrapõe a tal glosa arguindo que ela se amparava num conceito restritivo da insumo.

Porém, considerando a imobilização das peneiras inox, os créditos da contribuição devem ser descontados na proporção dos encargos de depreciação, observados os demais requisitos legais.

VIII. Bens adquiridos para revenda.

Segundo a Fiscalização, a legislação tributária relativa à exportação indireta, via empresa comercial exportadora, de produtos adquiridos de terceiros, veda a apropriação de crédito da contribuição para o PIS não cumulativa.

O Recorrente, após fazer uma extensa abordagem acerca da evolução legislativa relativa ao tema, argumenta que a isenção da contribuição ao PIS - Exportação restringe-se às operações de venda de mercadorias a empresas *trading*, não alcançando as demais empresas comerciais exportadoras, que são tributadas normalmente.

O art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002 assim dispõe:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, por seu turno, assim estipula:

Art. 6º (...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(...)

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;

Nota-se que a lei faz menção à empresa comercial exportadora de forma genérica, não restringindo o comando às empresas *trading companies*, nos termos propugnados pelo Recorrente, estipulando, expressamente, que, nas aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, inexistente direito ao desconto de crédito.

Logo, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização.

IX. Crédito. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relacionados ao processo produtivo.

A Fiscalização glosou créditos relativos a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004 e de bens não utilizados diretamente na produção (licença de uso, moto, refrigerador, sensor, material hidráulico, armário, medidor magnético de vazão, rádio, relógio, furadeira, monitor etc.).

O Recorrente aduz que, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/03, é permitido o creditamento da contribuição para o 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.

Contudo, aqui, também, o Recorrente não descreve e nem informa a natureza e a relação com o processo produtivo dos bens passíveis de depreciação.

A Fiscalização elencou um número significativo de bens glosados, dentre eles, aqueles acima identificados, não tendo o Recorrente feito nenhuma referência a qualquer um deles no Recurso Voluntário. Logo, por falta de identificação dos bens, bem como por ausência de demonstração de sua aplicação no processo produtivo, mantêm-se as referidas glosas.

X. Crédito. Encargos de depreciação. Limite temporal da aquisição de bens do ativo imobilizado.

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

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

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

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento nos seguintes termos:

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

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 (fls. 1.284 a 1.285 – 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 deverá ser obrigatoriamente aplicada, em consonância com o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

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

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.

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

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

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

d) reconhecer o direito a crédito em relação ao custo de nitrogênio líquido (granel) utilizado na inertização do tanque das carretas de transporte do suco de laranja integral até o local de embarque para exportação (Porto de Santos) e de álcool etílico hidratado ou anidro aplicado como combustível para veículos da fábrica, solução para refrigeração e reagente químico em análises laboratoriais, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa;

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.

e) reconhecer o direito de crédito apurado a partir dos encargos de depreciação relativos a peneiras inox, adquiridas após 30/04/2004.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis