



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.720024/2018-19
ACÓRDÃO	3101-004.450 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	EMPRESA DE CIMENTOS LIZ S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E BIG-BAGS. FRETE DE RETORNO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E RESTAURAÇÃO.

As embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias retornáveis não configuram insumos para os fins previstos no art. 3o, II, da Lei nº 10.833, de 2003, pois além de não serem utilizadas “na produção ou fabricação de bens” destinados à venda, devem ser ativados. Da mesma forma, os fretes e a manutenção ou restauração desses itens não se configura insumo gerador de crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ESTUDOS AMBIENTAIS.

A glosa de créditos apurados sobre dispêndios capazes de gerar créditos somente se justifica na hipótese em que a Fiscalização demonstre expressamente tratar-se de circunstância que inviabiliza o creditamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do exame de sua admissibilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra o Acórdão nº 02-100.385 - 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra autos de infração da Contribuição para o Pis/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, referentes aos períodos de apuração janeiro/2013 a dezembro/2013.

O acórdão objurgado apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, revestido de todos os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra o qual o contribuinte pode exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E BIG-BAGS. FRETE DE RETORNO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E RESTAURAÇÃO.

As embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias não configuram insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, pois não são utilizadas “na produção ou fabricação de bens” destinados à venda. De igual modo, os serviços de manutenção e reparo dessas embalagens e de transporte para o seu retorno ao estabelecimento da pessoa jurídica vendedora não configuram insumos para fins de creditamento da não cumulatividade da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ESTUDOS AMBIENTAIS.

Ainda que os gastos com estudos ambientais decorram de imposições legais, para que possam ser considerados insumos, exige-se que seus resultados revertam de forma favorável ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES PAGOS EM OPERAÇÕES DE VENDA. ÔNUS DO VENDEDOR. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes, pagas em operações de venda, são passíveis de gerar créditos das contribuições para o Pis e da Cofins, desde que o ônus tenha sido comprovadamente suportado pelo vendedor e pago à pessoa jurídica domiciliada no País.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com fretes relativos a transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. SPED-CONTRIBUIÇÕES. INCONSISTÊNCIAS. PREVALÊNCIA.

Na apuração dos créditos da não cumulatividade, havendo inconsistências no Sped-Contribuições, prevalecem os valores para os quais haja documentação idônea a respaldar o direito de crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, revestido de todos os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra o qual o contribuinte pode exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E BIG-BAGS. FRETE DE RETORNO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E RESTAURAÇÃO.

As embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias não configuram insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, pois não são utilizadas “na produção ou fabricação de bens” destinados à venda. De igual modo, os serviços de manutenção e reparo dessas embalagens e de transporte para o seu retorno ao estabelecimento da pessoa jurídica vendedora não configuram insumos para fins de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ESTUDOS AMBIENTAIS.

Ainda que os gastos com estudos ambientais decorram de imposições legais, para que possam ser considerados insumos, exige-se que seus resultados revertam de forma favorável ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES PAGOS EM OPERAÇÕES DE VENDA. ÔNUS DO VENDEDOR. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes, pagas em operações de venda, são passíveis de gerar créditos das contribuições para o Pis e da Cofins, desde que o ônus tenha sido comprovadamente suportado pelo vendedor e pago à pessoa jurídica domiciliada no País.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com fretes relativos a transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. SPED-CONTRIBUIÇÕES. INCONSISTÊNCIAS. PREVALÊNCIA.

Na apuração dos créditos da não cumulatividade, havendo inconsistências no Sped-Contribuições, prevalecem os valores para os quais haja documentação idônea a respaldar o direito de crédito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO. JULGADOS ADMINISTRATIVOS.

Na formação de seu juízo e convicção, as autoridades julgadoras de primeira instância devem observar as normas legais e regulamentares vigentes à época dos fatos examinados, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos. Julgados administrativos não constituem normas complementares da legislação tributária e, se não expressam o entendimento da RFB sobre os temas discutidos, a eles não se subordina o juízo destas autoridades julgadoras.

DILIGÊNCIA. RESULTADO NÃO CONTESTADO.

Inexistindo repúdio ao resultado da diligência fiscal, presumem-se aceitas as suas conclusões.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No mesmo ato decisório, o julgador de piso submete a decisão proferida à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, por força de

recurso de ofício. Esclarece, ainda, que a exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Na liquidação da decisão proferida, observa-se que a parcela exonerada do crédito tributário lançado foi apresentada na planilha abaixo:

Ante todo o exposto, encaminho meu Voto no sentido de julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a impugnação apresentada, nos seguintes termos:

a) **EXONERAR** a Impugnante dos créditos tributários, em valores originais, a seguir descritos:

DESCRIÇÃO	BASE DE CÁLCULO REESTABELE CIDA						CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXONERADO	
	Mês	Anexo I	Anexo II	Anexo III	Anexo IV	Anexo V	Total	PIS (1,65%)
Janeiro/2013	0,00	358.661,73	1.118,72	36.426,27	0,00	396.206,72	6.537,41	30.111,71
Fevereiro/2013	0,00	617.202,06	3.929,70	56.312,76	0,00	677.444,52	11.177,83	51.485,78
Março/2013	0,00	628.789,02	5.170,38	302.498,70	0,00	936.458,10	15.451,56	71.170,82
Abril/2013	0,00	434.198,70	0,00	1.795.459,42	0,00	2.229.658,12	36.789,36	169.454,02
Maior/2013	0,00	609.821,41	456,91	1.940.539,27	0,00	2.550.817,59	42.088,49	193.862,14
Junho/2013	0,00	1.394.827,72	2.012,95	1.992.250,17	0,00	3.389.090,84	55.920,00	257.570,90
Julho/2013	37.990,92	1.207.662,49	539,04	1.764.052,06	0,00	3.010.244,51	49.669,03	228.778,58
Agosto/2013	52.483,31	1.266.053,56	238,33	1.370,21	0,00	1.320.145,41	21.782,40	100.331,05
Setembro/2013	52.171,45	959.288,27	0,00	0,00	0,00	1.011.459,72	16.689,09	76.870,94
Outubro/2013	47.758,95	1.338.149,52	0,00	362,44	0,00	1.386.270,91	22.873,47	105.356,59
Novembro/2013	41.300,72	1.482.812,16	0,00	0,00	0,00	1.524.112,88	25.147,86	115.832,58
Dezembro/2013	95.403,48	837.407,37	0,00	24.945,98	0,00	957.756,83	15.802,99	72.789,52
TOTAL GERAL	327.108,83	11.134.874,01	13.466,03	7.914.217,28	0,00	19.389.666,15	319.929,49	1.473.614,63

A sociedade empresária autuada foi cientificada da decisão em 19/08/2020, tendo interposto recurso voluntário mediante solicitação de juntada formulada em 16/09/2020. Em seu recurso questiona a legitimidade das glosas de créditos que foram mantidas na decisão de piso, assim sucintamente descritas:

Neste sentido, cabe pelo presente Recurso Voluntário demonstrar a improcedência das demais glosas em discussão, relativas a gastos com (i) aquisição, transporte, e conserto de embalagens de transporte (pallet e big bag); (ii) serviços de estudos ambientais e de solo, (iii) aquisição de diversos outros bens e serviços utilizados como insumos (p. ex. trena, transporte interno de equipamentos, montagem de andaimes), e (iv) serviços de transporte de cimento, pallets e big bags entre estabelecimentos da Recorrente

Além de apresentar argumentos e jurisprudência que entende fundamentar os créditos por ela apurados, objeto de glosa no procedimento fiscal, a Recorrente suscita novamente a nulidade dos autos de infração, alegando que que as glosas foram “*efetuadas sem a necessária exposição dos motivos de fato e de direito que fundamentariam o posicionamento contrário ao aproveitamento do crédito sobre as despesas questionadas*”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme consta no relatório supra, o Julgador de primeiro grau recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em razão da exoneração de parcela do crédito tributário lançado em valor superior ao limite de alçada na forma do 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Embora nem a parte dispositiva do voto nem o acórdão tragam a indicação do valor total exonerado, observa-se que a soma dos valores correspondentes às glosas de créditos revertidas, acrescidas da multa de ofício, ultrapassaram o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, então vigente, que era de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Ocorre que o referido limite de alçada foi modificado quando da revogação da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, pela Portaria MF Nº 2, de 17 de janeiro de 2023, nos seguintes termos:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

[...]

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Assim assenta a Súmula CARF103:

Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Nessa perspectiva, não deve ser conhecido o recurso de ofício interposto contra decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa em valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do julgamento.

Constatado, portanto, o aumento do limite de alçada para patamar muito superior ao valor correspondente à exoneração ocorrida no presente processo, voto por não conhecer o recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os requisitos estabelecidos na legislação processual para ser apreciado.

PRELIMINAR

Nulidade por ausência de motivação

A Recorrente alega que as glosas de créditos foram efetuadas sem a necessária exposição dos motivos de fato e de direito que fundamentariam o posicionamento contrário ao aproveitamento do crédito sobre as despesas questionadas. Assevera que a falta de motivação impede que a Recorrente conheça e rebata os fundamentos de direito que lhe são opostos pela Fiscalização, caracterizando grave ofensa também aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Com tais argumentos, suscita a nulidade dos Autos de Infração por força da ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Observa-se que o tema foi enfrentado no julgamento de primeiro grau, tendo o Julgador de piso se manifestado nos seguintes termos:

A Impugnante requer a declaração de nulidade dos lançamentos guerreados, ao entendimento de que não teria havido a necessária exposição dos motivos de fato e de direito que fundamentaram muitas das glosas perpetradas pela autoridade fiscal. A alegação é genérica e não especifica quais foram as glosas que, no seu entendimento, estariam eivadas de vício de motivação.

Ao impugnar eventual lançamento tributário, espera-se que o contribuinte indique precisamente onde reside seu inconformismo e por quê. É assim que a legislação processual determina que o impugnante faça, conforme se extrai do artigo 16, inciso III1, do Decreto 70.235, de 1972, ao dispor que a impugnação deve “mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”.

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, p. 190) examinando o inciso III, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, assim se posicionam:

(...) se o contribuinte não questiona item por item da exigência fiscal, de forma direta e objetiva, corre o risco de ver sua pretensão indeferida por não estar instaurado o litígio. Impende observar que a matéria devolvida à

instância julgadora é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória, ou seja, aquela em que está evidenciada, de maneira inequívoca a reação do contribuinte ao lançamento. É preciso, portanto, demonstrar a intenção de impugnar. Não bastando contestar, de forma genérica, a autuação (negação geral) e pedir o cancelamento do lançamento.

Destacamos.

E, ainda que assim não fosse, no exame do lançamento não se verifica a alegada falta de motivação em nenhuma das glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Com efeito, o Relatório de Auditoria Fiscal é suficientemente claro quanto aos motivos que ensejaram as glosas das quais decorrem os lançamentos fiscais. Ademais, os diversos anexos elaborados pela fiscalização permitem conhecer, de forma inequívoca, as glosas efetuadas, seus motivos (que podem cotejados com a descrição contida no relatório fiscal) e seus exatos valores.

Sob o aspecto formal, verifica-se que os autos de infração guerreados estão revestidos de todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/19722 e, além disso, atendem a todas as condições previstas no art. 142 do CTN3. Desta forma, não cabe falar em qualquer vício ensejador de nulidade.

Ao contrário do que alega a Interessada, os lançamentos reúnem todos os elementos formais e descrições necessárias à perfeita compreensão dos fatos, ao exercício do contraditório e da ampla defesa, o que foi feito pela apresentação da peça impugnatória que ora se examina e que, diga-se, revela pleno conhecimento de todas as razões que levaram às glosas fiscais.

Por tais razões, REJEITO a tese de nulidade intentada.

Por considerar que as alegações foram devidamente analisadas, acolho as razões de decidir transcritas para afastar a nulidade suscitada.

MÉRITO

Aquisição, transporte, e conserto de embalagens de transporte

Conforme consta no acórdão contestado, a fiscalização constatou que foram apropriados créditos sobre a aquisição, manutenção e transporte de “pallets” (utilizados, apenas, no transporte do cimento ensacado até seus clientes) e “big-bags”. Esses “pallets” e “big-bags” são devolvidos após o transporte e são reutilizados diversas vezes.

Ao entendimento de que, nas leis que regem a não cumulatividade, não existe previsão de aproveitamento de créditos sobre embalagens de transporte, foram glosados os créditos originados de aquisições, despesas de conserto e transporte desses itens.

A Recorrente alega que o entendimento restritivo acerca do direito ao crédito sobre as embalagens de transporte está em desacordo com o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre o tema, que as reconhece como insumos para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS. Transcreve julgados nesse sentido e acrescenta que os dispêndios incorridos com o seu transporte também permitem o creditamento de PIS e COFINS, juntamente com os gastos de conserto desses itens, pois servem à mesma finalidade dos gastos com a aquisição, ou seja, ao objetivo de armazenagem e transporte de insumos essenciais e produtos acabados da Recorrente.

Não se ignora a existência de julgados favoráveis ao pleito da Recorrente. Todavia, além de não serem vinculantes, face às disposições do art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, o referido entendimento comporta temperamentos.

Um primeiro aspecto a ser considerado é que se trata de itens que servem para transporte de produtos acabados, o que já descartaria sugerir que integrem seu processo produtivo.

Todavia, a jurisprudência tem admitido considerar tais itens como insumos na hipótese em que sejam essenciais para garantir que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo seu comprador, seja pelas características do produto ou por imposição legal.

Nesse sentido, são estabelecidas condicionantes para o reconhecimento do direito pleiteado sobre dispêndios com material de embalagem, que podem ser vistas no seguinte julgado:

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 PIS/COFINS. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE.

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

(Numero da decisão: 9303-014.554 – 05/03/2024 **Turma:** 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - Câmara: 3ª SEÇÃO)

Considere-se que não há, nos autos, demonstração de que os itens analisados se enquadrem em alguma dessas condicionantes, nem sequer a Recorrente o afirma expressamente.

Todavia, além disso, merece destaque a seguinte informação prestada pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, conforme segue:

De acordo com a legislação a embalagem de transporte não gera crédito para o PIS e Cofins. O contribuinte utiliza créditos sobre aquisição, manutenção e transporte de “pallets” que são utilizados, apenas, para transportar o cimento ensacado até seus clientes e “big-bags”. Estes “pallets” e “big-bags” **são utilizados somente para transporte do cimento e posteriormente são devolvidos e utilizados por diversas vezes.** Portanto, serão glosados os créditos sobre aquisição, conserto e transporte de “pallets” e “big-bags”.

Ou seja, diferentemente de produtos que são utilizados uma única vez para o transporte (one way/não retornáveis), os pallets e big-bags a que se referem as glosas são itens ativáveis, já que são utilizados em diversas operações de vendas.

Considere-se que a empresa mantém propriedade/controla esses itens, já que eles voltam e permanecem no patrimônio da empresa.

Sendo gastos passíveis de classificação no ativo da sociedade empresária, não há que se falar em creditamento correspondente às aquisições.

Nesse sentido:

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009 COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. RESSARCIMENTO. As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da COFINS são somente as previstas na legislação de regência. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade produtiva desempenhada pelo contribuinte, consistente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009 PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. RESSARCIMENTO. As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS são somente as previstas na legislação de regência. Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009 INTERPOSIÇÃO DE AÇÃO JUDICIAL. MESMO OBJETO. RENÚNCIA AO CONTECIOSO ADMINISTRATIVO. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto discutido no contencioso administrativo, importa renúncia ao mesmo. Aplicabilidade da súmula nº 01 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Numero da decisão: 3302-014.809

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, em função da concomitância judicial e, na parte conhecida, no mérito, **dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas** (i) dos créditos concedidos na diligência; (ii) de filme Strech e big bag; (iii) **de crédito pela aquisição de pallets para movimentação de cargas e embalagens, devendo ser concedido de forma integral para pallets não-retornáveis** e sobre encargos de depreciação para pallets retornáveis, por estarem ativados; (iv) do crédito presumido especificado no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 em relação aos produtos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; e (v) do crédito presumido especificado no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 em relação aos insumos de origem animal, que devem ser calculados à alíquota de 60%, conforme Súmula CARF nº 157; e, por voto de qualidade, negar provimento ao pedido de crédito sobre frete de produto acabado entre estabelecimentos do recorrente, vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus e Francisca das Chagas Lemos.

(Nome do relator: MARIO SERGIO MARTINEZ PICCINI - Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção - Data da sessão: 17/09/2024)

Da mesma forma, não há que se falar em creditamento através da depreciação, já que seriam cabíveis créditos nessa sistemática apenas na hipótese em que se entendesse tratar-se de utilização no processo produtivo (o que não restou demonstrado).

Nesse sentido, mantêm-se as glosas dos créditos não só das aquisições dos itens mencionados quanto do seu transporte e eventual conserto.

Estudos ambientais e de solo

A fiscalização realizou a glosa de créditos sobre estudos ambientais e de solo, sob o argumento de que o *“estudo ambiental e levantamento de solo são serviços anteriores a produção e, portanto, não são considerados insumo capazes de gerar crédito para o PIS e Cofins.*

A Delegacia de Julgamento considerou que *“(A)inda que os gastos com estudos ambientais decorram de imposições legais, para que possam ser considerados insumos, exige-se que seus resultados revertam de forma favorável ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços”*. Entende que, no presente caso, tal circunstância não restou comprovada.

A Recorrente, por sua vez, afirma que *“tendo em vista que os estudos ambientais e de solo se revelam absolutamente necessários para viabilizar essa primeira etapa do processo*

produtivo, de extração de recursos do solo, tais serviços se mostram essenciais e diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente”.

Observa-se, que o Julgador de piso reconhece que os estudos ambientais decorrem de exigências legais afetas à Política Nacional do Meio Ambiente, não admitindo o direito ao crédito correspondente por se tratar de dispêndios efetuados antes do início das atividades produtivas propriamente ditas e não ter sido demonstrado nos autos tratar-se de gastos que foram revertidos de forma favorável para o processo produtivo da empresa, já que a licença pode ou não ser concedida.

Compreendo, entretanto, que a glosa foi realizada de forma genérica, motivada apenas pelo fato de tratar-se de serviços anteriores à produção. Porém, como admite o acórdão atacado, apesar de se tratar de serviços anteriores à produção, caso haja a reversão dos estudos de forma favorável ao processo produtivo da empresa, o creditamento é assegurado pela legislação.

Ou seja, admite-se expressamente que tais dispêndios são passíveis de gerar creditamento na hipótese específica que menciona.

Nesse contexto, em que se realiza a atividade de lançamento, o *onus probandi* é do Fisco, a quem compete descrever adequadamente o fato jurídico e a disposição legal infringida. Trata-se de encargo que se atribui à parte que alega o fato, cuja ocorrência se pretende evidenciar no curso do processo.

Sendo possível o creditamento, não se faz possível a glosa sem a demonstração de que se está diante de uma hipótese excepcional, pois caberia à Fiscalização provar que o direito ao crédito não existia.

Ou seja, as glosas de créditos sobre estudos ambientais e de solo somente seriam válidas nos casos em que a fiscalização tivesse demonstrado tratar-se de hipóteses em que não houve a reversão dos estudos realizados de forma favorável para o processo produtivo.

Há eu se reverter, portanto, as glosas a esse título.

Outros bens e serviços utilizados como insumos (p. ex. trena, transporte interno de equipamentos, transporte de pessoal, manutenção predial, carga e descarga, montagem de andaimes).

Esse tópico mereceu da Autoridade Fiscal as seguintes considerações no Relatório de Auditoria Fiscal:

I) OUTROS

Neste item serão glosados diversos bens e serviços que não são considerados insumos de acordo com a legislação. Como exemplo temos os seguintes bens e serviços: lanterna, balde, pilha, projetor, trena, transporte de pessoal, serviço de

enlonamento, transporte interno de equipamentos, manutenção de elevadores de passageiros, montagem de andaimes, acompanhamento e fiscalização de obras, obras civis, limpeza de fossa, consultoria, carga e descarga, construção de edificações, entre outras.

Os anexos I e II ao Relatório de Auditoria Fiscal possuem o detalhamento de todas as bases de cálculo de PIS e Cofins que serão glosadas pela fiscalização referentes a bens e serviços utilizados como insumo, respectivamente.

A Autoridade Julgadora de primeiro grau manifestou-se a respeito das referidas glosas nos seguintes termos:

As glosas efetuadas a esse título estão identificadas na **rubrica I** dos **Anexos I e II** ao Relatório de Auditoria Fiscal.

No exame do **Anexo I**, observa-se que as glosas identificadas na **rubrica I** referem-se a créditos originados de aquisições de ferramentas e utensílios de uso geral como, por exemplo, pilhas, lanternas, trenas, alicates, cadeados, baldes, entre outros.

Conforme anteriormente discutido, para que um bem ou serviço seja passível de enquadramento no conceito de insumo, não basta que ele seja útil ao processo produtivo; é preciso que ele seja essencial e sua ausência, quando não inviabilize o processo produtivo, implique em perda substancial na qualidade do bem produzido (caráter de essencialidade ou de relevância).

No caso das ferramentas e utensílios de uso geral, conquanto sejam úteis ao processo produtivo da Impugnante, não se pode dizer que a falta desses itens acarrete as consequências acima descritas. Sendo assim, considerando que tais bens não se enquadram no conceito de insumo, não há que falar em apropriação de créditos nas suas aquisições.

No que respeita ao Anexo II, as glosas identificadas na rubrica I referem-se a créditos originados de serviços variados, com destaque para as empresas BRASIL HORIZONTE ANDAIMES LTDA, CONVESPA CONSERVADORA VESPASIANO LTDA e TOTALLIMP LTDA, cujos valores dos serviços prestados correspondem, respectivamente, a 26,80%, 10,33% e 15,19%, do total glosado.

Os serviços prestados pela empresa BRASIL HORIZONTE ANDAIMES LTDA consistem na montagem e desmontagem de andaimes.

Quanto à empresa CONVESPA CONSERVADORA VESPASIANO LTDA, cujo contrato foi apresentado juntamente com a peça impugnatória, a Cláusula Terceira desse instrumento contratual permite identificar, com clareza, o escopo dos serviços prestados, quais sejam:

- a) Carregamento do cimento ensacado em bicas manuais no Setor de Ensacamento/Carregamento.
- b) Limpeza do cimento e outros materiais que se encontrarem no Setor de Ensacamento/Carregamento, com manutenção da limpeza e arrumação do local.

c) Organização e montagem dos pallets de cimento ensacados, durante o carregamento dos veículos indicados pela Empresa de Cimentos Liz.

d) Realização de contagem física dos sacos de cimento durante o carregamento dos veículos, para conferência durante e após o carregamento.

Os serviços executados pela TOTALLIMP LTDA são serviços de enlonamento de caminhões.

Por fim, os demais serviços glosados na rubrica I do Anexo II são, em síntese: construção de edificações, acompanhamento e fiscalização de obras, consultoria, limpeza de fossa, manutenção de elevadores, transporte de pessoal, remoção de equipamentos, etc.

Considerando a natureza dos serviços identificados na rubrica I do Anexo II, pode-se concluir que o processo produtivo desenvolvido pela Impugnante deles não depende intrínseca e fundamentalmente, o que afasta tais dispêndios do critério da essencialidade.

Tampouco se pode considerar que tais serviços integrem a cadeia de produção, seja pelas singularidades da cadeia produtiva do cimento, seja por imposição legal (critério da relevância).

Dessa sorte, considerando que as despesas das quais se originaram os créditos glosados na rubrica I dos Anexos I e II não são enquadráveis no conceito de insumo, cumpre MANTER os créditos tributários correspondentes.

A Recorrente alega que *“(C)onforme demonstrado na Impugnação, contudo, a glosa em exame é nula, pois a Fiscalização se absteve de apresentar qualquer motivação para a glosa, deixando de fazer qualquer referência concreta à forma de aplicação dos itens glosados na atividade da Recorrente, e a outros elementos que permitiriam fundamentar a glosa”*.

Conforme analisado no tópico preliminar, restou afastada a tese da nulidade.

As glosas relativas a ferramentas e utensílios devem ser mantidas, uma vez que, tendo por referência o próprio Resp 1.221.170/PR, tais itens não foram admitidos como insumos, do que servem de referência os seguintes trechos do Parecer Normativo Cosit Nº 05/2018:

8.Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: " 'custos' e 'despesas' com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI";

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: "gastos com veículos, **ferramentas**, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei

nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões".

[...]

17.Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18.Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, **ferramentas**, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões").

No que diz respeito aos serviços prestados pela empresa BRASIL HORIZONTE ANDAIMES LTDA, compreendo que a glosa realizada sem o detalhamento de onde se deram as montagens e desmontagens dos andaimes carece de uma fundamentação mais precisa, já que não restou atestado precisamente que tais serviços tenham sido realizados fora do processo produtivo da Recorrente.

O mesmo pode ser dito com relação à empresa CONVESPA CONSERVADORA VESPASIANO LTDA, que traz em seu contrato serviços de carregamento do cimento ensacado em bicas manuais no Setor de Ensacamento/Carregamento e limpeza do cimento e outros materiais que se encontrarem no Setor de Ensacamento/Carregamento, com manutenção da limpeza e arrumação do local. Tais atividades podem ser consideradas insumos, porque são atividades das quais depende o processo produtivo.

Não asseguram o direito ao creditamento, entretanto, os serviços executados pela TOTALLIMP LTDA, já que são serviços de enlonamento de caminhões, etapa posterior ao encerramento do processo produtivo.

Para os demais itens objeto de glosa na rubrica I do Anexo II, quais sejam, construção de edificações, acompanhamento e fiscalização de obras, consultoria, limpeza de fossa, manutenção de elevadores, transporte de pessoal, remoção de equipamentos, etc, compreendo que não se trata de itens para o qual o creditamento encontre fundamento na legislação de regência.

Devem ser revertidas, portanto, somente as glosas relativas aos dispêndios com as empresas BRASIL HORIZONTE ANDAIMES LTDA e CONVESPA CONSERVADORA VESPASIANO LTDA.

Serviços de transporte de cimento, pallets e big bags entre estabelecimentos da Recorrente

A decisão de primeiro grau traz, a respeito desses itens, as seguintes considerações:

Da análise dos Anexos III, IV e V do Relatório de Auditoria Fiscal observa-se que mais de 98,00% dos valores glosados a esse título (identificados nas rubricas J e "J e C") se refere a despesas com o transporte de cimento entre estabelecimentos da Impugnante. Os fretes restantes se referem ao transporte de big-bags e pallets (1,78%), containeres (0,06%), subprodutos diversos (0,01%), entre seus estabelecimentos.

O cimento é, por óbvio, um produto acabado e, portanto, os fretes relacionados ao seu transporte não são passíveis de gerar créditos.

A impossibilidade de creditamento sobre despesas com o transporte de big-bags e pallets é matéria já discutida no curso deste Voto (subitem 5.b), sendo desnecessário tecer maiores considerações.

[...]

Logo, por não se tratar de fretes relativos ao transporte de *insumos* utilizados no processo produtivo da Impugnante e, por não estarem relacionados a operações de venda, os fretes discutidos não são passíveis de gerar créditos das contribuições para o Pis e da Cofins.

A Recorrente, por sua vez, alega que a decisão recorrida reconhece que *“a própria RFB passou a admitir, com a Instrução Normativa nº 1.911/2019, que os gastos com transporte de insumos entre estabelecimentos permitem o creditamento de PIS e COFINS. Dessa forma, uma vez que demonstrado pelo presente recurso que os gastos com aquisição de pallets e big bags se caracterizam como insumos para fins de creditamento, impõe-se admitir a apropriação de créditos também sobre os dispêndios incorridos com o transporte dos itens citados”*.

As alegações da Recorrente esbarram nas constatações expostas no tópico relativo ao crédito sobre a aquisição de *pallets* e *big bags*.

Nesse contexto, afastada a condição de insumo relativamente à aquisição de *pallets* e *big bags*, conforme análise no tópico específico anterior, face à sua condição de itens retornáveis e em razão de não ter sido demonstrada a sua efetiva essencialidade em relação ao transporte do produto acabado, afasta-se, por via de consequência, a possibilidade de que o transporte correspondente a esses itens seja também considerado insumo.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, por conhecer do Recurso Voluntário, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos sobre estudos ambientais e de solo, bem como relativas aos dispêndios com serviços contratados junto às empresas BRASIL HORIZONTE ANDAIMES LTDA e CONVESPA CONSERVADORA VESPASIANO LTDA.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA