



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13839.903424/2011-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.129 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** MACCAFERRI DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.**

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.**

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PER/DCOMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.**

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

**PIS. COFINS. CRÉDITO FRETE PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE. SERVIÇO NÃO RELACIONADO AO PROCESSO PRODUTIVO.**

Os serviços de transporte de produto acabado entre estabelecimentos da pessoa jurídica é aplicado em momento posterior ao processo produtivo, e com ele não se relaciona, não existindo possibilidade de desconto de créditos de insumos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à manutenção de empilhadeira. As conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renata da Silveira Bilhim e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões davam parcial provimento

em maior extensão, para também reverter as glosas referentes aos fretes entre unidades da Recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3402-008.126, de 24 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13839.903417/2011-86, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que deu parcial provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono partes do relatório do Acórdão recorrido:

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório demonstrado no Pedido de Ressarcimento – PER e, por consequência, homologou parcialmente a Declaração de Compensação – DCOMP.

O valor total pleiteado pelo contribuinte era referente ao saldo de créditos de PIS não cumulativo. A Delegacia da Receita Federal do Brasil reconheceu direito ao crédito menor, homologando a compensação até esse montante, conforme consta no Despacho Decisório:

Informação Fiscal prestado pelo Serviço de Fiscalização, após a realização de diligências, constatou a utilização indevida de crédito, porquanto glosara o valor, restando líquido e certo crédito insuficiente para a compensação integral dos débitos declarados.

Assim sendo, proponho a homologação parcial das compensações declaradas, e a cobrança da diferença de débito indevidamente compensada.

Porquanto insuficiente o crédito, HOMOLOGO PARCIALMENTE as compensações declaradas, com fundamento no § 2º do art. 37 da IN SRF 900/2008.

O contribuinte foi intimado e apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, o seguinte:

- **Preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório.** Alega que nenhum documento esclarecedor do motivo da recusa dos créditos foi acostado ao Despacho Decisório. Afirma que solicitou vista e cópia integral do processo e constatou que de fato não há, no bojo do mesmo, as razões pelas quais houve glosa parcial dos créditos. Destaca que o documento intitulado “Informação Fiscal” não traz a motivação da glosa e menciona que haveria cópia de Termo de Verificação anexo, contudo nenhuma cópia foi anexada. Citando os artigos 2º e 50, § 1º, da Lei 9.784/99, conclui que houve inobservância ao princípio da motivação dos atos administrativos. Assevera que restou impossível ao contribuinte tecer qualquer argumento referente à não homologação da compensação, sendo evidente a preterição do direito ao contraditório e à ampla defesa, o que caracteriza a nulidade do despacho decisório nos termos do art. 12 do Decreto n.º 7.574/2011. Nesse sentido, cita diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

- **Direito ao total do créditos pleiteados.** Afirma que em face da total ininteligibilidade do Despacho Decisório, resta-lhe justificar a legitimidade da totalidade dos créditos por ela pleiteados. Esclarece que os créditos em questão referem-se ao PIS não cumulativo do 1º Trimestre de 2007, os quais atendem todos os critérios estabelecidos pelo art. 3º da Lei n.º 10.637/2002. Além disso, traz, nos itens seguintes, algumas considerações acerca da natureza daqueles que compreendem a maior parte dos créditos pleiteados.

- **Créditos referentes a fretes.** Afirma que nos termos do art. 3º da Lei n.º 10637/2002, dão direito a crédito os valores referentes aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Assim, todos os insumos geram créditos, dentre os quais estão os fretes referentes ao transporte ocorrido entre estabelecimentos do próprio contribuinte e os referentes à remessa ou retorno de mercadoria para industrialização por encomenda. Com base em doutrina e decisões do CARF, afirma que o conceito de insumos para o PIS e a COFINS não cumulativos deve ser buscado à luz dos conceitos do IRPJ, e não do IPI, de modo que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte geram créditos, inclusive os gastos com fretes. Acrescenta que as filiais para as quais foram remetidas as mercadorias funcionam justamente como pontos de venda da empresa, restando assim evidente que o transporte em questão constitui parte da própria operação de venda, o que possibilita o creditamento nos termos do art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003. Nesse sentido, argumenta que se não houvesse essa etapa intermediária com os estabelecimentos filiais, os produtos e mercadorias vendidos teriam necessariamente que percorrer o mesmo trajeto ou rota até chegar ao ponto de tradição dos bens aos clientes, gerando praticamente os mesmos custos, cujo ônus cabe igualmente à manifestante – empresa vendedora.

- **Créditos referentes a despesas de materiais e serviços de manutenção.** Afirma que parte significativa dos créditos pleiteados referem-se a materiais e serviços ligados diretamente à produção do estabelecimento fabril, os quais, pelas mesmas razões acima expendidas, referentes aos fretes, devem ser considerados como passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS. Aponta que, conforme afirmado pelo próprio Auditor-Fiscal, os aparelhos de ar condicionado integram o sistema automatizado e computadorizado das máquinas produtivas, sendo indispensáveis à sua operação, pois exigem temperatura baixa para seu correto funcionamento. Assevera que, da mesma forma, geram crédito as despesas com manutenção das empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica, as quais são diretamente ligadas ao processo produtivo, pois servem para o transporte de insumos e outros materiais para a linha de produção e para a retirada de produtos acabados após sua fabricação. Pugna pela admissão dos créditos referentes às despesas com manutenção do sistema de limpeza da água, haja vista que, conforme

verificado *in loco* pela autoridade fiscal, a empresa promove a limpeza da água utilizada no processo produtivo. Afirma que a água utilizada na produção sofre um processo de filtragem/limpeza em uma piscina/tanque e é reutilizada para resfriamento das máquinas lavagem de materiais (zincagem de fios), seguindo então novamente para tratamento e depois para resfriamento das máquinas, e assim por diante. Afirma que também geram crédito as despesas com material de proteção individual dos operários (lentes, luvas, óculos, calçados de segurança, lona/roda/sapato, ect), pois são exigências da legislação trabalhista e sindical e portanto necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. No mesmo sentido, as despesas com refeição/alimentação, assistência médica/saúde e transporte dos funcionários ligados diretamente à produção merecem ser consideradas válidas para fins de aproveitamento de créditos. Quanto às notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada (devolução de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda; retorno de conserto), alega que autoridade fiscal não se atentou ao fato de que os valores de que a empresa se creditou referem-se tão somente aos serviços indicados nas notas fiscais e não aos produtos que retornaram após a industrialização por encomenda ou ao maquinário devolvido após o conserto, sendo que as despesas com os serviços envolvidos em tais situações são passíveis de creditamento e não poderiam ter sido recusadas. Por fim, alega que a autoridade fiscal equivocou-se também ao recusar os créditos relativos à manutenção de “instrumentos de medição”, pois trata-se de peças de reposição que compõem os painéis das próprias máquinas da unidade fabril, não havendo como negar que estejam diretamente relacionadas à produção da empresa.

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu a declaração de nulidade do Despacho Decisório e homologação da totalidade das compensações efetuadas.

O processo foi baixado em diligência, por meio de Despacho. O objetivo da diligência era a juntada aos autos de documento que especificasse as razões fáticas e jurídicas que ocasionaram a glosa dos créditos e o conseqüente não reconhecimento de parte do direito creditório pleiteado, bem como a comprovação de que o contribuinte tomou ciência do referido documento.

O órgão de origem atendeu a referida solicitação, juntando aos autos cópia do Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal e das planilhas. Nessa oportunidade, juntou ainda cópia dos Autos de Infração que são objeto de outro processo e de diversas amostras de documentos comprobatórios. O contribuinte foi cientificado a respeito da juntada dos documentos, contudo não se manifestou dentro do prazo de trinta dias.

Em julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ decidiu por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em favor do contribuinte, além do valor já reconhecido no Despacho Decisório, o direito ao ressarcimento do crédito adicional de PIS/PASEP Não Cumulativo – Exportação.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando alguns dos argumentos de sua manifestação de inconformidade, quais sejam: i) preterição do direito de defesa e contraditório, porque o Termo de Verificação Fiscal não teria sido acostado ao processo administrativo; ii) direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte; iii) direito ao crédito de despesas com manutenção, tratando especificamente de iv.1) aparelhos de ar-condicionado; iv.2) notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada; iv.3) empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica; iv.4) material de proteção individual dos operários da fábrica; iv.5) despesas de alimentação/refeição, assistência médica e de saúde e transporte dos funcionários; iv.6) instrumentos de medição.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3402-008.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13839.903424/2011-88

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor no acórdão paradigma como razões de decidir.<sup>1</sup>

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte e parte do mérito, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Primeiramente saliento que inexistiu recurso de ofício a ser julgado, em razão de não ter sido alcançado o valor de alçada.

Preterição do direito de defesa e contraditório, por ausência de clareza nas acusações do relatório fiscal

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do trabalho fiscal por duas razões.

A primeira delas é que não teria tido acesso ao Termo de Verificação Fiscal para tomar conhecimento das razões utilizadas pela Fiscalização para indeferir parte dos créditos que haviam sido pleiteados.

Efetivamente o documento não constava nos presentes autos, o que fez com que o processo fosse baixado em diligência pela DRJ, justamente para averiguar se houvera a aventada preterição do direito de defesa apta a ensejar a nulidade.

Ocorre que, com a juntada da documentação, foi possível verificar que a Contribuinte já havia tomado ciência desse documento na mesma época da emissão do Despacho Decisório, mais especificamente no dia 05/04/2012, conforme se depreende da assinatura aposta no próprio documento pelo representante do contribuinte (fls. 343):

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo contribuinte/preposto, que neste ato recebe uma das vias.

### Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Nome	Matrícula	Assinatura
Norton Carbonari de Almeida	62.687	<i>Norton Carbonari de Almeida</i>

### Ciência do Sujeito Passivo / Representante

Declaro-me ciente deste Termo, do qual recebi uma cópia.

Nome	Cargo
<i>Stefano Desi</i>	<i>Administrador</i>
CPF: <i>012753938-70</i>	Assinatura: <i>Stefano Desi</i>
Data: <i>05/04/12</i>	Hora: <i>11:00 horas</i>

Ademais, como bem observado pelo Acórdão recorrido, embora a ciência da Contribuinte a respeito do Termo de Verificação Fiscal tenha ocorrido uma semana antes da ciência do Despacho Decisório, não há como ter dúvida a respeito da vinculação existente entre os dois documentos, pois o conteúdo do Termo de Verificação claro nesse sentido, conforme se depreende dos excertos a seguir colacionados:

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Trata este Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal das verificações relativas ao PIS e COFINS dos períodos de janeiro/2007 a dezembro/2008 e do quarto trimestre de 2009. O período fiscalizado inclui os seguintes PER/DCOMP:

COFINS 1º TRIM/2007: 23623.76343.130407.1.1.09-7144;  
COFINS 2º TRIM/2007: 29521.85420.130707.1.1.09-3905;  
COFINS 4º TRIM/2007: 03838.94725.010208.1.1.09-2185;  
COFINS 1º TRIM/2008: 00348.36674.300408.1.1.09-7891;  
COFINS 2º TRIM/2008: 39106.91705.150708.1.1.09-4694;  
COFINS 3º TRIM/2008: 06332.10449.311008.1.1.09-6708;  
COFINS 4º TRIM/2009: 20491.08562.080110.1.1.09-9727;  
PIS 1º TRIM/2007: 22409.38470.130407.1.1.08-8626;  
PIS 2º TRIM/2007: 03800.98153.300707.1.1.08-4016;  
PIS 1º TRIM/2008: 15575.30279.170608.1.5.08-9802;

(.....)

### 3. Conclusão

Encerramos nesta data a ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, onde foi verificado por amostragem o cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS dos períodos de janeiro de 2007 a dezembro de 2008 e de outubro de 2009 a dezembro de 2009.

A base legal para a identificação dos créditos calculados sobre despesas para as quais a legislação não prevê tal benefício, indevidamente aproveitados pelo contribuinte, e para as contribuições não recolhidas objeto de lançamento encontra-se, para o PIS, na Lei 10.637/02, artigos 1º, 2º, 3º e 4º, e, para o COFINS, na Lei 10.833/03, artigos 1º, 2º, 3º e 5º.

Foram constatadas as irregularidades relatadas neste Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal e nos Demonstrativos de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração dos tributos PIS e COFINS que este termo acompanha e dos quais faz parte.

O quadro a seguir apresenta por tributo e mês o valor do ressarcimento pleiteado pelo contribuinte, o valor recusado pela fiscalização, o crédito de exportação calculado pela fiscalização, o valor do crédito de exportação utilizado, e o valor do ressarcimento reconhecido pela fiscalização:

Tributo	Mês	Pedido	Recusado	Crédit Expo	Utilizado	A ressarcir	
PIS	Janeiro/07	28.989,22	5.468,78	58.498,82	34.978,38	23.520,44	
	Fevereiro/07	48.065,80	6.916,87	45.634,57	4.485,64	41.148,93	
	Maio/07	60.964,95	6.328,30	66.960,11	12.323,46	54.636,65	
	Junho/07	50.472,28	20.507,56	60.424,55	30.459,83	29.964,72	
	Fevereiro/08	25.364,17	3.433,41	49.926,35	27.995,59	21.930,76	
	Março/08	49.187,73	3.421,45	67.842,55	22.076,27	45.766,28	
	Setembr/08	22.309,97	16.838,71	75.685,06	70.213,80	5.471,26	
	Dezembr/09	22.727,22	0,00			22.727,22	
	<b>Total PIS</b>		<b>308.081,34</b>	<b>62.915,08</b>	<b>424.972,01</b>	<b>202.532,97</b>	<b>245.166,26</b>

A Recorrente também alega que a fundamentação dos despachos decisórios seriam superficiais. Mesmo que fosse verdade, como visto acima, a Recorrente teve ciência do Termos de Verificação Fiscal que traz pormenorizadamente todos os elementos de fato e de direito pertinentes para o caso, não sendo cabível falar em qualquer prejuízo a defesa.

Portanto, percebe-se que o ato administrativo se encontra devidamente motivado, apresentando de forma clara as razões da autoridade fiscal. Não por outra razão a Recorrente pode compreender minuciosamente a matéria tratada pela Fiscalização, e, por conseguinte, apresentar sua defesa administrativa a respeito de todas as questões ora sob julgamento.

Assim, inexistente nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

## 2. Objeto social da empresa e créditos referentes a insumos

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

O Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e

inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmo critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a ementa colacionada abaixo:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Pois bem. Tendo em vista esse contexto, uma parte das glosas já foram revertidas pela própria DRJ.

Restaram os seguintes itens, ainda objeto de litígio, relativos ao direito ao crédito de despesas com manutenção, tratando especificamente de 1) aparelhos de ar-condicionado; 2) notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada; 3) empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica; 4) material de proteção individual

dos operários da fábrica; 5) despesas de alimentação/refeição, assistência médica e de saúde e transporte dos funcionários; 6) instrumentos de medição.

Cumpra então efetuar a análise nos tópicos subsequentes, sempre levando em consideração seu objeto social, o qual foi precisamente descrito no TVF nos seguintes termos:

A atividade principal do contribuinte é a fabricação de arames e telas para gabiões, que são caixas de telas de arame a serem preenchidos com pedras (rachão) e utilizados na construção civil na contenção de solos (muros de arrimo, contenção de margens e encostas). Também revende geotêxteis, mantas impermeabilizantes que juntamente com os gabiões compõem soluções de engenharia civil. Eventualmente executa serviços por empreitada de obras civis, que representam em torno de 2% das receitas auferidas.

Passemos então aos itens ainda objeto de controvérsia.

#### 2.1. Aparelhos de ar-condicionado

O acórdão recorrido tratou com precisos fundamentos da questão aqui posta, nas palavras a seguir transcritas:

O Contribuinte alega que se trata de despesas com manutenção de ar condicionado que integra o sistema automatizado e computadorizado de suas máquinas produtivas. Afirma que se trata de equipamento essencial à operação desse sistema, que exige temperatura baixa para o seu correto funcionamento.

Contudo, essa alegação não está acompanhada de provas. Não há nada nos autos que demonstre a efetiva necessidade de ar condicionado para o correto funcionamento das máquinas do processo produtivo do contribuinte e não basta a mera afirmação do interessado nesse sentido.

Vale destacar que, ao contrário do que alega o contribuinte, a circunstância por ele alegada não foi atestada pela fiscalização. Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, depreende-se que a autoridade fiscal atestou apenas que os serviços de manutenção referem-se ao ar condicionado localizado no “ambiente onde se encontram as máquinas”.

O fato de os aparelhos de ar condicionado estarem localizados no ambiente das máquinas não significa que os mesmos sejam indispensáveis ao funcionamento. Para demonstrar a alegada indispensabilidade, o contribuinte deveria ter trazido laudos, manuais dos equipamentos, dados técnicos, etc.

Como nenhuma prova foi apresentada, não há como considerar que a despesa em questão guarda relação de essencialidade com o processo produtivo da empresa.

Aliás, não se descarta a hipótese de os aparelhos de ar condicionado em questão serem destinados apenas a garantir conforto térmico aos operadores.

Mesmo diante de tal decisão, nada de novo trouxe a Contribuinte aos autos em sede de recurso voluntário. Dessarte, valendo-me da passagem supra colacionada, conforme permite o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, entendo que deve ser mantida a glosa.

#### 2.2. Empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica

No caso ora analisado, o contribuinte afirma que as empilhadeiras objeto de manutenção servem para transporte de insumos tanto para a linha de produção como para a retirada de produtos acabados após sua fabricação.

Ora, no contexto industrial não há dúvidas de que as empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica são diretamente ligadas ao processo produtivo da empresa, sendo fundamentais para lidar com o excessivo peso, seja dos insumos, seja dos produtos acabados para que possam ser transportados. De outra forma, seria impossível o seu manuseio e, ao fim, impossível que a indústria finalizasse o processo de produção e colocação à venda das mercadorias. Assim, trata-se de insumo relevante para a *atividade da Recorrente*, implicando no direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme o entendimento do STJ no REsp 1.221.170.

Portanto, deve ser concedido o crédito em questão.

### 2.3. Material de proteção individual dos operários da fábrica

Embora mencionada no recurso voluntário, a glosa relativa a EPI já foi revertida pelo julgamento *a quo*, de modo que inexistente litígio a ser aqui apreciado.

### 2.4. Alimentação, assistência médica e transporte de funcionários

A contribuinte defende o acatamento dos créditos relacionados às despesas com alimentação, assistência médica e transporte dos funcionários ligados ao setor de produção.

Entretanto, a glosa foi mantida pela DRJ por entender que esse creditamento não é possível, conforme o Capítulo 9.2 (Dispêndios para viabilização da Atividade de Mão de Obra) do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

Efetivamente, entender que empresas como a ora Recorrente possam tomar créditos dos referidos gastos significaria retomarmos a ideia de insumo como equivalente a despesas para fins do IRPJ, o que definitivamente não se amolda os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ. Nesse sentido tem caminhado a jurisprudência do CARF, conforme os acórdãos abaixo destacados:

Acórdão n. 3302-009.389 , Data da Sessão 23/09/2020

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE**

As despesas referentes a assistência médica e assistência odontológica não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE**

De acordo com o art. 3o da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE**

As despesas referentes a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros c/exportação, comissões sobre vendas, despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, serviços de terceiros, honorários profissionais, no presente caso, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.**

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido (Sumula CARF no 125).

Acórdão 3001-000.939, Data da Sessão 18/09/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei no 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ.ART.62, §2º DO RICARF.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORME/VESTUÁRIO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com uniforme/vestuário e equipamentos de proteção individual são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros c/exportação, comissões sobre vendas, despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, serviços de terceiros, honorários profissionais, no presente caso, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido (Sumula CARF no 125).

Saliento que inexistente qualquer particularidade no presente caso que o afaste da jurisprudência citada. Assim, entendo que inexistente fundamento para a reversão da glosa.

## 2.5. Instrumentos de medição

A contribuinte não concorda com a glosa dos créditos referentes a gastos com aquisição de “instrumentos de medição”. Em sua defesa, afirma que a glosa recaiu sobre peças de reposição que compõem os painéis das máquinas da unidade fabril da empresa, ou seja, bem diretamente relacionado ao processo produtivo.

Novamente o problema de defesa é a ausência de provas, assim como nos itens 2.1 supra. Nos autos inexistente qualquer demonstração a respeito da natureza e da efetiva utilização dos bens em questão, não sendo possível acatar a alegação de que se trata de bem cuja utilização é essencial para o processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte.

Por conseguinte, deve ser mantida a glosa desse item.

#### 2.6. Notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada

Melhor sorte não assiste a defesa nesse pois, mais uma vez, não se esmerou na produção das provas a respeito de suas alegações.

Destaco o trecho do acórdão Recorrido sobre o tema:

Em relação às glosas dos créditos relacionados a notas fiscais com Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP de devolução de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e de retorno de conserto, o contribuinte alega que a empresa creditou-se apenas do valor dos serviços, e não do valor dos produtos que retornaram após o conserto ou a industrialização por encomenda.

A meu ver, a glosa foi efetuada corretamente, pois os CFOPs constantes das notas fiscais indicadas pela autoridade fiscal na planilha de despesas recusadas referem-se apenas a retorno da mercadoria (CFOP 5902 – Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e CFOP 5916 – Retorno de mercadoria ou bem reebido p/conserto ou reparo). Não é possível a apuração de créditos nesse caso, pois os produtos retornados já geraram créditos quando de sua aquisição (no caso da industrialização por encomenda) ou são bens do ativo imobilizado (no caso do retorno de conserto).

Além disso, não há menção, na planilha de despesas recusadas pela fiscalização, a quaisquer CFOPs referentes à prestação de serviços de industrialização (CFOP 5124) ou serviços de conserto (CFOP 5933). O contribuinte, por sua vez, não trouxe aos autos nenhuma prova de que os valores identificados na planilha como referentes a retorno de mercadoria sejam referentes a serviços prestados. Nesse contexto, não há como acatar a alegação do contribuinte.

Portanto, deve ser mantida a glosa das despesas cujas notas fiscais estão identificadas com CFOPs 5902 e 5916.

A seu turno, no recurso voluntário a Contribuinte, em um único parágrafo a respeito do assunto, coloca que:

Quanto às notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada (DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA; RETORNO DE CONserto), cabe esclarecer que este C. Conselho deve se atentar ao fato de que os valores de que se creditou a Recorrente referem-se tão somente aos serviços indicados em tais notas e não aos produtos que retornaram após a industrialização por encomenda ou ao maquinário devolvido após o conserto. Ou seja, os créditos não se referem ao total das notas que inclui o valor da própria peça, mas tão somente aos serviços então utilizados. As despesas com os serviços envolvidos em tais situações são passíveis de creditamento e não podem ser recusadas pelo Fisco!

Ou seja, a Recorrente manifesta de maneira superficial, sem nem mesmo tentar se opor aos pertinentes pontos cotejados pelo Acórdão da DRJ, seja no que diz respeito ao elementos de direito, como em relação as provas.

Portanto, não existe razão para reforma da decisão combatida nesse ponto. Mais uma vez a Recorrente foi incapaz de provar fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, do art. 36, da Lei n.º 9.784/99 e do artigo 373 do Código de Processo Civil.

Quanto aos créditos de frete de transporte de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com a devida vênia, divergi da ilustre Relatora especificamente quanto aos créditos de frete de transporte de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

O tema em si já foi (muito) bem exposto pela Conselheira Relatora e, de fato, tem sido objeto de diversas e demoradas controvérsias neste Colegiado.

A posição defendida pela Conselheira, inclusive majoritária nesta atual composição da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>2</sup>, consiste pela possibilidade de desconto de crédito relativo a fretes de produtos prontos entre estabelecimentos, por constituírem insumos<sup>3</sup> ao processo produtivo, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003.

O raciocínio defendido pela tese vencedora na CSRF, apesar de tentador, não merece prosperar, posto que não há como se admitir, via de regra, a existência de insumos após o encerramento do processo produtivo.

Explicando melhor.

Os fretes de distribuição, apesar de inegavelmente importantes para a atividade comercial da empresa, não interferem (nem indiretamente) no processo de produção, afinal, no momento em que utilizados os produtos já estão acabados, dependendo apenas da realização de sua comercialização para que seja atingido o objeto social.

A ausência de relação dos fretes de transferência com o processo produtivo fica ainda mais clara se aplicado o conhecido "teste de subtração"<sup>4</sup>, proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR. A subtração dos fretes de transferência poderiam até inviabilizar a atividade comercial, mas de forma alguma impossibilitaria a atividade de produção, afinal, esta etapa já consta como encerrada.

Mais uma vez, não é que os dispêndios não sejam essenciais ou relevante à atividade empresarial, elas apenas não estão relacionadas ao processo produtivo, assim como as demais despesas comerciais ou mesmo as administrativas, tais como despesas do setor jurídico e contábil, que, apesar de importantes, não geram direito ao crédito por não participarem no processo de produção.

---

<sup>2</sup> Vide Acórdão n.º 9303-009.735.

<sup>3</sup> Apesar de em alguns acórdãos ser mencionada a configuração de frete de "operação de venda", aproximando os créditos apurados com o previsto no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, a tese firmada é pelo desconto de crédito de insumos, abrangidos pelo art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

Vale lembrar que os incisos do art 3º, ou possuem reprodução também na Lei n.º 10.637/2002 para o PIS, ou são expressamente aplicáveis ao PIS por disposição legal.

<sup>4</sup> Nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018:

[...]

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 deixou claro seu entendimento pela impossibilidade de desconto de créditos relativos a embalagens utilizados unicamente no transporte de mercadorias, conforme segue:

**“5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente<sup>6</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Nesse sentido entendeu o Acórdão nº 3401-007.355 abaixo ementado:

“Acórdão nº 3401-005.355

Sessão de 17 de fevereiro de 2020

Relatora: Mara Cristina Sifuentes

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

[...]

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.”

Por fim, vale ressaltar que a decisão do STJ, ao estabelecer os critérios da essencialidade e relevância, os vinculou ao processo produtivo e não à atividade econômica, ainda que eventualmente, em alguns momentos da discussão, o termo “atividade econômica” tenha sido utilizado, mas com sua abrangência relacionada ao processo de produção, como bem explica o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros

circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

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.”

Admitir a existência de insumos fora do processo de produção, a meu ver, além de não constar do texto legal, coloca em cheque todo o sistema da não cumulatividade, posto que permite, de forma indireta, a apuração de créditos de insumos de atividades puramente comerciais (não produtivas).

Portanto, devem permanecer as glosas sobre os fretes de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à manutenção de empilhadeira.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator