Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13851.720020/2010-10

Processo nº	13851.720020/2010-10
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-012.963 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de outubro de 2022
Recorrente	SUCOCITRICO CUTRALE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

CRÉDITO. PRODUTOS QUÍMICOS. POSSIBILIDADE.

Considerando tratar-se de empresa produtora de bens destinados à alimentação humana, geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com produtos químicos aplicados no controle de qualidade, tratamento de água, limpeza industrial, sistemas de refrigeração e na lavagem da fruta "*in natura*".

MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem para transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA UTILIZADA NO TRANSPORTE DE PRODUTOS. E NO TRATAMENTO TÉRMICO PARA RESFRIAMENTO DO PRODUTO. POSSIBILIDADE.

O gás GLP utilizado em empilhadeiras para transportes, armazenamento, movimentação dos produtos e para o tratamento térmico, mais especificamente na pasteurização do suco de laranja se subsome ao conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Desse modo, os

gastos com gás combustível geram direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de matéria-prima (fruta *in natura*) para as unidades fabris e para o Packing House.

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Cabe ao sujeito passivo comprovar, no momento processual oportuno, a relevância e essencialidade ao processo produtivo daqueles gastos que alega serem passíveis de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS/COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reverter as glosas referentes a i) produtos químicos; ii) material de embalagem para transporte; iii) GÁS GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras e GÁS GLP GRANEL utilizado no tratamento térmico do produto; e iv) frete na transferência de insumos entre os estabelecimentos da empresa. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard que não reverteu as glosas relativas aos pallets.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Fabio Martins de Oliveira, Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Larissa Nunes Girard (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

Relatório

Trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento de COFINS-Exportação, cumulado com Declaração de Compensação, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deferido parcialmente em virtude de glosas efetuadas.

Após a apresentação da Manifestação de Inconformidade, sobreveio a decisão da DRJ, que por unanimidade, julgou improcedente o pedido da interessada, nos termos da ementa que segue:

Original

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade, só são considerados insumos, para fins de creditamento de valores, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM PRODUTOS QUÍMICOS.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de matérias-primas e produtos intermediários utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

As despesas de fretes referentes às transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES SOBRE COMPRAS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico, haja vista que o valor de frete compõe o custo de aquisição do bem.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que após síntese dos fatos relacionados com a lide, pleiteia a reversão das glosas em relação as despesas com **produtos químicos**, **materiais de embalagens**, **combustíveis** e **frete**.

Original

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 12/04/2018 (fl.1848) e protocolou Recurso Voluntário em 10/05/2018 (fl.1850) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72[1].

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Da definitividade da decisão administrativa:

Primeiramente, importante ressaltar que a recorrente não se insurgiu sobre todas as glosas que foram mantidas pela DRJ. Nesse caso, pertinente observar o que dispõe o § único, do artigo 42, do Decreto nº 70.235/72:

> Art. 42. São definitivas as decisões:
>
> I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
>
> II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
>
> III - de instância especial.
>
> Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Do que se infere do § único do dispositivo acima, é que as matérias analisadas pela decisão recorrida que não forem objeto de insurgência pela parte sucumbente tornar-se-á definitiva.

Dessa forma, no julgamento do recurso voluntário interposto somente devem ser analisadas as glosas expressamente contestadas pela recorrente nesta peça processual.

III – Do mérito:

As divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias:

1. Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Produtos Químicos

2. Bens e Serviços Utilizados como Insumos – Material de Embalagem

3. Bens e Serviços Utilizados como Insumos – Combustível (Diesel e GLP)

4. Fretes

Inicialmente, cabe ressaltar que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo da agroindústria, sendo seu objeto: a indústria, comércio, importação e exportação de produtos e sucos hortifrutícolas em geral, seus derivados, seus sub-produtos e

[1] Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Original

resíduos; a agricultura; a pecuária; a prestação de serviços correlatos as suas atividades, a exploração imobiliária e a atividade de operador portuário.

De acordo com o despacho decisório, os processos produtivos considerados foram:

> a) produção de laranja e outros citros que se destinam a exportação da fruta "in natura" e a fabricação de sucos cítricos, incluindo os subprodutos desse processo e,
>
> b) fabricação de suco.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Do conceito de insumos:

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)
>
> I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)
>
> b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)
>
> 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

Original

> 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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Cumpre mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

O acórdão proferido foi assim ementado:

> 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 SEGUINTES 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

Original

> 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades), afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN´s nº 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

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

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os critérios da essencialidade ou relevância do insumo em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha. Nesse ponto, importa ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

> **Ementa:**
>
> Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.
>
> Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.
>
> Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Original

Excertos do parecer:

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto **do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetiv**o.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 nãocumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da ProcuradoriaGeral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem,

Original

> verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.
>
> V
>
> Encaminhamentos
>
> 69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...). (grifou-se)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

> Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Em suma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

1. Bens utilizados como insumos - produtos químicos:

A fiscalização efetuou glosas referente a créditos calculados sobre aquisição de produtos químicos utilizados no controle de qualidade, tratamento da água, limpeza industrial, e sistemas de refrigeração constantes do arquivo "Produtos Químicos e outros Glosados 3º Trim

Original

2007" (fls. 1210/1227), tendo em vista que se tratam de insumos indiretos que não permitem o desconto de créditos do PIS e da Cofins, com base na Solução de Divergência Cosit nº 12, de 2007. Também houve a glosa de produtos químicos utilizados na lavagem da fruta *in natura* (na Packing House) e que estavam classificados ou como material de embalagem ou como Lenha, por entender que o processo de lavagem da fruta ocorre após o processo produtivo e, dessa maneira, não dá direito ao crédito.

Também foram objeto de glosa de créditos às aquisições de adubos e fertilizantes (CFOP/CONTA 1.10.1-026), nos valores de R$ 75.233,11 e 17.963,52, bem como de calcário (CFOP/CONTA 2.10.1.010), no valor de R$ 11.615,00 e sobre aquisições de defensivos agropecuários (CFOP/CONTA 2.10.1- 048) no montante de R$ 3.073,20 - que foram utilizados nos estabelecimentos agrícolas (fazendas). A glosa se deu em razão de que as alíquotas desses insumos quando empregados na atividade agrícola, foram reduzidas a zero pela Lei nº 10.925, de 2004, e, portanto, não dão direito ao desconto de créditos.

Contudo, em relação às aquisições de adubos e fertilizantes, sujeitos à alíquotas zero, não foram tratados no recurso, de forma por força do art. 42, do Decreto nº 70.235/72, citado acima, esta matéria se tornou definitiva.

A relação dos produtos químicos estão contidas nas fls. 1210/1248.

Com relação aos produtos químicos empregados nas instalações industriais, nas máquinas, nas linhas de produção, para limpeza, manutenção, tratamento de afluentes, afirma a recorrente que são todos gastos diretamente incorridos para viabilizar a obtenção da produção. Para tanto, passa a demonstrar como são utilizados cada um dos referidos produtos:

> 18. Utilizados para verificar se as características físico-químicas do produto fabricado atendem às especificações comerciais solicitadas por clientes c\ para verificar se o produto atende às condições sanitárias mínimas dentro de padrões apropriados ao consumo humano.
>
> 19. O referido uso se faz necessário, pois caso não se utilize, não será possível ter a certeza se o cliente foi atendido quanto às especificações próprias do produto por ele solicitado e o que é mais importante, a Recorrente precisa ter a absoluta certeza e segurança de que seus produtos estão apropriados ao consumo humano, livre de micro-organismos e ou qualquer outro elemento que o torne impróprio à alimentação humana.
>
> 20. São também, empregados para verificar ou calibrar instrumentos ou soluções manipulados nas verificações de especificações dos produtos, e, ainda, nos laboratórios.
>
> 21. Uma análise físico-química efetuada ao amparo de instrumentos ou soluções ou procedimentos, sem uma verificação ou calibração perfeitas, fica totalmente desacreditada, pairando, além de dúvidas quanto à correção da análise efetuada, a incerteza quanto ao atendimento ao cliente, e eventualmente o principal, que é o risco à saúde dos consumidores, causada por uma sanitização incorreta ou qualquer outra correção nas instalações ou produtos que dependa diretamente do perfeito funcionamento de tais instrumentos ou soluções.
>
> 22. Os produtos químicos também são empregados para limpeza, higienização e sanitização das instalações industriais (tubulações, centrifugas, tanques, etc), uma vez que não só retiram impurezas e resíduos que vão se formando no decorrer do processo, mas também fazem uma assepsia completa, mantendo assim em todo o processo produtivo. por se tratar de alimento destinado ao consumo humano e animal, um rigoroso controle higiênico sanitário, preservando nos produtos suas propriedades nutritivas incólumes c visando prevenir, diminuir ou eliminar eventuais riscos e agravos à saúde da coletividade.

Original

> 23. Importante ressaltar que, se não forem utilizados Tais produtos químicos, as características, nutrientes, e demais especificações da produção, ficarão em muito comprometidos e, com certeza, se tornará imprópria ao consumo, humano ou animal.
>
> 24. Incluem-se no rol de produtos químicos utilizados na produção, aqueles para tratamento de água, podendo, assim, serem delineadas as características físico-químicas da água, tornando possível saber ser o tratamento efetuado é ou não eficaz, ou seja, se o tratamento a deixou apropriada para uso na refrigeração, nas caldeiras, para produção de vapor, na sanitização das instalações industriais, para lançamento nas estações de tratamento ou para escoamento no meio ambiente, quer no estado líquido, quando atinge represas e rios, quer no estado gasoso, quando é lançada na atmosfera, na forma de vapor.
>
> 25. Tal utilização se justifica na medida de que a empresa precisa ter a certeza de que se utiliza de água apropriada ao manuseio com alimentos, quer direta ou indiretamente, ou quando de seu lançamento na natureza, preservando e. respeitando a comunidade e o meio ambiente.
>
> 26. Ademais, são necessários produtos químicos para a transformação da água cm vapor, sanitização das instalações industriais, uso na refrigeração, lançamento na estação de tratamento e lançamento no meio ambiente.
>
> 27. Isso porque, como a atividade industrial, afeta recursos naturais e a saúde humana, a Recorrente através do manejo adequado dos recursos hídricos, na captação ou no uso ou no escoamento, busca assim, além de preservar e aumentar a vida útil do parque fabril, retirando deste, sua melhor eficiência, à proteção do meio ambiente e a valorização da saúde humana. O tratamento da água, aliado ao pensamento preservacionaista da Recorrente, visa preservar e melhorar as condições do meio ambiente, com a finalidade de resguardar o abastecimento de água, o esgotamento sanitário, a limpeza pública e drenagem urbana.
>
> 28. A produção do suco não se encerra na fase de sua extração da fruta, mas sim após a conclusão de todas as suas fases, que se exaure após o tratamento de eventuais resíduos originários de sua industrialização.
>
> 29. Por fim, como o produto da Recorrente necessita de refrigeração, são indispensáveis ao funcionamento do sistema de refrigeração, composto de câmaras frias, tanques refrigerados, trocadores de calor e ar condicionado, a utilização de produtos químicos para sua manutenção.
>
> 30. O acima colocado justifica-se pelo fato de que a totalidade da produção de sucos cítricos é de suco congelado e, para a manutenção de suas características, propriedades e especificações imprescindível que o mesmo fique armazenado cm baixíssimas temperaturas até momentos que antecedem o consumo.
>
> 31. É impraticável e inviável a produção, em escala industrial, de sucos cítricos sem o uso de um eficiente sistema de refrigeração, quer no armazenamento, quer em sua movimentação nas dependências da unidade fabril, quer nos locais de sua embalagem.

Conquanto esses materiais não sejam consumidos em contato direto com o suco de laranja e seus derivados produzido pela recorrente, é inequívoco que produtos destinados ao consumo humano devem se adequar aos padrões de higiene determinados pelas autoridades sanitárias. A limpeza e a desinfecção dos bens utilizados na produção, assim como os testes efetuados no suco de laranja em laboratório, bem como solução para refrigeração, são custos de produção vinculados à atividade-fim da pessoa jurídica, e atendem ao conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ.

A matéria trazida à discussão não é nova e já foi alvo de julgamento perante a Câmara Superior, Acórdão nº 9303-009.996 (processo nº 13851.001797/2005-14), de relatoria do i. julgador Demes Brito, envolvendo o mesmo contribuinte, *in verbis*:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA

Original

SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. **DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM PRODUTOS QUÍMICOS PARA PRODUÇÃO DE SUCOS DE LARANJA. POSSIBILIDADE**.

Deve-se observar para fins de se definir o termo "insumo" para efeito de constituição de crédito de PIS e de COFINS, se o bem e o serviço são considerados essenciais e pertinentes na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços. (girfou-se)

Portanto, o valor das aquisições desses produtos químicos utilizados no controle de qualidade, tratamento da água, limpeza industrial, sistemas de refrigeração e na lavagem da fruta *in natura*, devem gerar créditos da contribuição, pois eles se enquadram no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

2. Bens utilizados como insumos – material de embalagem para transporte:

Consta do Relatório Fiscal, que a exclusão se deu em relação às despesas com embalagens que se destinavam ao transporte dos produtos acabados (sucos e seus derivados e fruta *in natura* destinada à exportação) e, dessa forma não passíveis de creditamento. De acordo com o arquivo "Embalagens Glosadas 3º Trim 2007", as glosas que foram efetuadas pela fiscalização referem-se às aquisições de, etiqueta adesiva, "pallets madeira pinnus", saco polietileno, tambor, fita p/ impressão, fitilho, etiqueta adesiva, lacre metálico, tampa tambor, lacre proteção e aro galv p/ fechamento.

Segundo a recorrente, da relação dos materiais de embalagens glosados pelo r. auditor fiscal às fls. 1249 e seguintes, "*são em sua grande maioria tambores, mas ainda foram glosados sacos plásticos utilizados como revestimento interno ao tambor, evitando assim o contato do suco com o metal, lacres para garantir a inviolabilidade do tambor, pallets,*

Original

etiquetas, entre outros, utilizados para remeter os produtos aos clientes localizados no exterior e no Brasil. Afirma que esses materiais de embalagem não retornam para a recorrente, uma vez utilizado e enviado passam a ser propriedade do cliente".

Entendo que no presente caso todas as glosas relacionadas aos custos com materiais de embalagem para transporte devem ser revertidas.

Ressalta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.

Nesse ponto, cumpre salientar que a recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto social a industrialização produtos e sucos hortifrutícolas em geral, seus derivados, e nesse caso, o material de embalagem para transporte é considerado insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais debateu a matéria no Acórdão 9303-011.548, decidiu pela possibilidade de creditamento dos gastos incorridos com material de embalagem de transporte de produtos alimentícios, pois destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, pela peculiaridade da atividade econômica que exerce. Oportuna a transcrição da ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
>
> SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006
>
> PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.
>
> O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.
>
> EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.
>
> As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (Acórdão nº 9303-011.548 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 10925.002188/2009-07, Rel. Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Sessão de 16 de junho de 2021).

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com

Original

isso, é possível a apuração de créditos de COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas sob a rubrica de material de embalagem para transporte.

3. Bens utilizados como insumos – combustível (diesel e GLP):

Com relação aos combustíveis, a DRJ manteve a glosa por entender que, embora necessários à consecução das atividades da contribuinte, tais insumos são utilizados/consumidos pós fase processo produtivo, portanto, não passível de creditamento. Oportuna a transcrição:

> Segundo o Relatório Fiscal, foram admitidos como créditos apenas as parcelas dos dispêndios com combustíveis aplicados diretamente nos processos de produção de laranja para exportação e fabricação de sucos cítricos e subprodutos. Dessa maneira, foram glosados os combustíveis (diesel e GLP) utilizados nos estabelecimentos em que não há processo produtivo ("Packing House"), na produção de laranja utilizada como insumo na fabricação de sucos cítricos e o combustível utilizado após o processo produtivo, nas empilhadeiras, para movimentação de tambores contendo o produto acabado.
>
> (...)
>
> Embora o diesel e o gás GLP possam, obviamente, ser considerados como gastos necessários à consecução das atividades da contribuinte, não podem, no presente caso, ser considerados insumos utilizados no processo produtivo, pois não se tratam de bens consumidos diretamente no processo produtivo. São dispêndios vinculados a fases posteriores do processo produtivo ou utilizados na produção de frutas não destinadas à venda, mas utilizada como insumo para a fabricação de sucos. Neste último caso, como não se trata de produção destinada à venda, conforme determina o inciso II do art. 3º da Lei 10.637, de 2002, não há direito ao crédito.
>
> Desse modo, conforme melhor interpretação da legislação, estão corretas as glosas de créditos referentes aos dispêndios com combustíveis que foram utilizados nos estabelecimentos em que não se realiza o processo produtivo, utilizados nas empilhadeiras para movimentação de produtos acabados e na movimentação de cargas de frutas destinadas à exportação, assim como no tratamento térmico para resfriamento, adequação e adaptação para manutenção das características do produto acabado. Isto porque, somente podem ser considerados insumos, os bens que sejam inerentes ao processo de produção dos bens destinados à venda.
>
> Por conseguinte, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente explica a utilização dos combustíveis no processo fabril, destaca que seja ele diesel, empregado nos tratores para movimentação do bagaço de cana até a caldeira com a consequente geração de energia para produção dos produtos acabados, seja ele gás GLP utilizado nas empilhadeiras para efetiva movimentação dos produtos para que os mesmos possam ser exportados, e ainda o gás GLP granel utilizado na pasteurização do suco de laranja, adequação e adaptação das características do produto destinado à exportação, pelas próprias características dos insumos glosados não há como se negar que são insumos extremamente necessários ao processo produtivo das mercadorias produzidas pela Recorrente.

A legislação de regência do PIS e da COFINS (Lei nº 10.63702 e Lei nº 10.833/03) autoriza a pessoa jurídica a *descontar*, do valor da contribuição incidente sobre o faturamento de "*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*". Nesse ponto releva notar que a expressão "*insumos e despesas de produção incorridos e pagos*", obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal

Original

como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange todos os elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

COMBUSTÍVEL – GÁS GLP 20 KG - EMPILHADEIRAS:

No que concerne à **aquisição de gás GLP para utilização nas empilhadeiras** objeto da glosa pela fiscalização, há de se reconhecer o direito ao crédito, em função de ser indispensável ao processo produtivo. Não obstante a preocupação da fiscalização com a possibilidade de utilização em etapa após o processo produtivo, esta não afasta o esclarecimento da recorrente sobre a relevância dos gás adquirido para utilização como combustível para as empilhadeiras no transporte interno das frutas destinadas à comercialização.

Nesse ponto, vale a pena ressaltar, que no caso da atividade agroindustrial exercida pela recorrente, 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.

Sobre o gás utilizado nas empilhadeiras, aliás, há pronunciamentos da CSRF conferindo o crédito. Confira-se:

> COFINS NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA (EMBALAGEM - TAMBORES) PARA TRANSPORTE E ARMAZENAGEM DE ALIMENTOS. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS. (Acórdão nº 9303-004.896 – 3ª Turma, Processo nº 18088.720677/2012-52, rel. Conselheiro Demes Brito, Sessão de 23 de março de 2017).
>
> ***
>
> TAMBORES UTILIZADOS COMO EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS.
>
> É legítima a apropriação do crédito da contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativo em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, tendo em vista a relação de pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo. (Acórdão nº 9303-004.192 – 3ª Turma, Processo nº 18088.720015/2012-82, rel. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 06 de julho de 2016)

Assim, não há duvida que, por constituírem insumos necessários e imprescindíveis ao seu processo de fabricação dos produtos destinados à venda, a recorrente faz jus ao crédito em relação às despesas com GÁS GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras.

GÁS GLP GRANEL – TRATAMENTO TÉRMICO DO PRODUTO ACABADO:

Ainda, considerando o objeto social da recorrente, é possível constatar que, no beneficiamento do suco, a energia térmica com o uso do GLP se mostra como elemento essencial à produção, pois que necessária, por exemplo, ao resfriamento e conservação do suco, bem ao aquecimento de água utilizada na pasteurização, pois segundo explicações trazidas no recurso, a pasteurização é necessária para aumentar a vida do alimento, reduzindo as taxas de alterações microbióticas e enzimáticas.

Assim, de acordo com a definição de insumo aqui adotada, pode-se concluir que, a aquisição de gás GLP GRANEL, utilizado no tratamento térmico do produto acabado por se

Original

tratar etapa essencial para manutenção das características do produto, geram crédito das contribuições.

COMBUSTÍVEL - DIESEL:

Com relação ao óleo diesel que segundo a recorrente é utilizado nos tratores para movimentação do bagaço de cana até a caldeira, para geração de vapor para o processo produtivo.

Sobre esse item, a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

> A justificativa é pertinente para as unidades fabris, em que o óleo diesel, insumo indireto, mas com previsão de desconto de crédito, é empregado no processo produtivo, em sentido estrito, observado o alcance do processo produtivo do suco e seus subprodutos, conforme explanado no item 2 deste relatório.
>
> Na parte final de seus esclarecimentos a contribuinte informou que as justificativas, com exceção daquela referente ao item 6, aplicava-se ao período de 01/01/2007 a 30/09/2007, período sob auditoria naquele momento.
>
> Observados os esclarecimentos apresentados, constatou-se no 3º Trim/2007 a utilização de óleo diesel nos estabelecimentos Terminal Guarujá, Frigorífico Santos e "Packing House". Entretanto, a utilização do óleo diesel não pode ser acolhida, pois não há processo produtivo nesses estabelecimentos.
>
> Desta forma, foram glosados os dispêndios relativos ao diesel consumido nos referidos estabelecimentos, conforme arquivo anexado "Diesel – NF Glosadas – 3º Trim-2007".

Ressalta-se, nesse ponto, que a recorrente não tece nenhuma explicação sobre o consumo do óleo diesel nos estabelecimentos Terminal Guarujá, Frigorífico Santos e "Packing House", local aonde o produto é armazenado para comercialização.

Dessa forma, considerando que a contribuinte não comprovou qual foi a utilização do diesel, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Assim, neste tópico, reverto a glosa perpetrada pela fiscalização em relação aos dispêndios com GÁS GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras, GÁS GLP GRANEL utilizado no tratamento térmico produto (beneficiamento do suco).

4. Frete:

Em relação ao frete, consta do relatório fiscal que foram glosados três tipos de fretes. A saber:

a) fretes de matérias-primas (fruta) das fazendas próprias para a indústria ou para o "Packing House" – ausência de previsão legal – frete na transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa;

b) fretes a aquisição de produtos tributados à alíquota zero (mudas cítricas, adubos, fertilizantes, calcário e defensivos agrícolas); e,

c) fretes sobre aquisições de material de embalagem de transporte e produtos químicos, cujos créditos não foram admitidos e de créditos sobre frete de parte dos produtos adquiridos de terceiros com o fim específico de exportação.

A empresa, contudo, se insurgiu de forma genérica sobre tais glosas. Oportuna a transcrição na integra do exposto pela recorrente neste tópico:

> 45. O mesmo raciocínio deve ser aplicado nas despesas com frete, uma vez que o transporte de matérias-primas, essenciais no processo fabril do produto, devem ser consideradas como insumos para fins de aproveitamento de créditos ao PIS e COFINS.

Original

> (Cita jurisprudência deste Conselho, no sentido de que garantir frete na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos.)
>
> 47. Por fim, o crédito COFINS – mercado interno teve suas glosas analisadas de forma indiretamente, de tal forma que a reconsideração dos crédito COFINS – mercado externo, devem ser reconsiderados também o crédito COFINS – mercado interno buscou-se, uma vez que foi utilizado as bases que a legislação lhe atribuiu, sendo descaídas as glosas.
>
> 48. Como bem exposto, ainda que não se considere a regra do art. 62 § 2º do RICARF, o direito creditório fora amplamente demonstrado, subsidiado por vasta e consolidada jurisprudência deste E. CARF.

Pelo exposto acima, a recorrente se insurge, somente sobre a glosa de frete relativa a movimentação de matéria-prima (produtos inacabados), entre estabelecimentos da empresa. Assim, sua análise será restrita apenas ao item questionado.

A DRJ com base na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 24/01/2011, conclui pela procedência da glosa nos seguintes termos. Vejamos:

> Relativamente aos fretes pagos pela manifestante para o transporte de frutas in natura das fazendas próprias para ser utilizada como insumos nas unidades fabris, bem como das fazendas até a "Packing House", estabelecimento comercial em que se prepara a fruta in natura para exportação, também não cabe razão à interessada.
>
> Como visto, o direito ao crédito sobre os serviços de frete, contratados de pessoa jurídica nacional e que tenham o ônus suportado pela contribuinte, somente é possível em duas situações: em relação às operações de venda (art. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833, de 2003) e em relação às operações de aquisições de produtos para revenda ou insumo, desde que os bens adquiridos sejam passíveis de gerar o crédito no âmbito das contribuições não-cumulativas, respaldado no art. 289, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda.
>
> Por conseguinte, quaisquer outros fretes relativos a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e que não estejam vinculadas a operações de venda ou a aquisições de mercadorias tributadas, ainda, que pagas ou creditadas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, não geram direito ao crédito a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins devidas.

Relativamente ao frete contratados para o transporte de produtos ainda em fase de elaboração entre seus estabelecimentos industriais visando à conclusão desses bens, restou comprovado nos autos que os fretes glosados se referem ao transporte da fruta "*in natura*" das fazendas próprias para a indústria. Nesse sentido quando assume-se o custo do frete, que está vinculado aos insumos que serão aplicados na produção, gera-se a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, com arrimo no que dispõe o inciso II, do art. 3° das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, cito o Acórdão 9303-011.406, da CSRF:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
>
> SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Ano-calendário: 2012
>
> REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO
>
> **Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre os armazéns até a fábrica da empresa**. (grifou-se)

Original

> DESPESAS COM TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR PARA A SEDE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento das despesas de **transporte de maçã do pomar até a sede**, **onde será armazenada**, por empresa que tenha por atividade a produção agrícola. (Acórdão nº 3002-000.624 – Turma Extraordinária / 2ª Turma, Rel. Conselheira Larissa Nunes Girard, Sessão de 20 de fevereiro de 2019)

Ante o exposto, deve ser revertida a glosa relativa as despesas com frete na transferência de insumos entre estabelecimentos.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento para reversão das seguintes glosas: (i) produtos químicos; (ii) material de embalagem para transporte; (iii) gás GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras e gás GLP GRANEL utilizado no tratamento térmico produto (beneficiamento do suco); (iv) frete na transferência de insumos entre estabelecimentos da empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Original