



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13851.901889/2011-36  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.635 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2021  
**Recorrente** SUCOCITRICO CUTRALE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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 diretamente na prestação de serviços.

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.

CRÉDITOS. MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOS QUÍMICOS. FRETES SOBRE COMPRAS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação às aquisições de matéria-prima, produtos químicos e fretes sobre compra de insumos pagos a pessoas jurídicas.

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Se o serviço de transporte das mercadorias fizer parte da operação de venda, e tiver seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte e gerarão direito a crédito.

**ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.  
CREDITAMENTO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.  
MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS  
COMUNS.**

A devolução de venda não se caracteriza como um custo, despesa ou encargo comum ao mercado interno e externo, de forma que não deve ser incluída no cálculo do rateio proporcional uma vez que se refere somente a vendas tributadas no mercado interno.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, devendo ser revertidas, nos termos do voto do relator, as glosas relativas a: (i) produtos químicos; (ii) despesas com tambores, sacos plásticos, lacres, pallets e etiquetas; (iii) encargos de depreciação. Por maioria de votos, em reverter as glosas relativas a: (i) combustível utilizado no transporte de insumos utilizados na produção de mercadorias, manuseio do produto acabado, GLP utilizado nas empilhadeiras. Vencido o conselheiro Vinícius Guimarães que revertia a glosa apenas do combustível utilizado na pasteurização e conservação de temperatura do suco de laranja. (ii) fretes no transporte de matériaprima. Vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães e Jorge Lima Abud, os quais rejeitaram os créditos de fretes de insumos que não sofreram a incidência do PIS/COFINS não-cumulativos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3302-012.621, de 14 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13851.901087/2012-15, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Vinicius Guimaraes.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3302-012.635 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13851.901889/2011-36

## 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 nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a glosa em relação aos créditos apurados pela Recorrente a título de bens e serviços utilizado como insumos (produtos químicos); materiais de embalagem; aquisições de combustíveis (diesel) e GLP; frete de matéria prima; encargos de depreciação; devolução de vendas; e recalculou os percentuais de rateio de crédito, por inclusão indevida de receita de exportação na base de cálculo, nos termos da ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*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.**

*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. TRANSFERÊNCIAS 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.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.**

*Na apuração da Cofins não-cumulativa poderão ser descontados créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de 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.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MERCADORIAS RECEBIDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO**

*A receita decorrente da exportação de produtos adquiridos com fim específico de exportação não deve compor as receitas de exportação da pessoa jurídica, para fins do cálculo do percentual de rateio das receitas de mercado interno e mercado externo a ser aplicado aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação porquanto a Lei expressamente vedou o direito de apurar créditos de PIS e COFINS originados dessas operações.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS.**

*A devolução de venda não se caracteriza como um custo, despesa ou encargo comum ao mercado interno e externo, de forma que não deve ser incluída no cálculo do rateio proporcional uma vez que se refere somente a vendas tributadas no mercado interno.*

Em sede recursal, Recorrente pleiteia, em síntese apertada, a reversão das glosas nos seguintes termos:

- **produtos químicos:** 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 unia assepsia completa. **mantendo assim** em todo o processo produtivo. por se tratar de alimento destinado ao consumo humano e animal, um rigoroso controle higiênico e sanitário, preservando nos produtos suas propriedades nutritivas incólumes e visando prevenir diminuir ou eliminar eventuais riscos e agravos à saúde da coletividade.

- **materiais de embalagem:** Cabe observar que os materiais de embalagens glosados pelo r. auditor fiscal 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, etiquetas, entre outros, são utilizados para remeter os produtos aos clientes localizados no exterior e no Brasil. Importante deixar claro que esses materiais de embalagem não retornam para a recorrente, um vez utilizado e enviado passam a ser propriedade do cliente.

- **combustíveis:** Quanto aos combustíveis utilizados no processo fabril, destaca-se explicação de que seja ele diesel, empregado nos tratores para movimentação do bagaço de cana até a caldeira com a conseqüente 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.

Esses combustíveis glosados são essenciais a composição do produto final, pois, cada um a sua maneira são insumos empregados no processo industrial, sem os quais não seria possível gerar energia nas caldeiras, não seria possível a movimentação de produtos por meio das empilhadeiras, bem como não seria possível a manutenção da temperatura adequada do produto final.

- **Fretes:** O mesmo raciocínio, conforme vastamente acima demonstrado, deve ser aplicado às despesas com frete, uma vez que o transporte de matérias-primas, essenciais no processo fabril do produto, devem ser considerados como insumo para fins de aproveitamento de crédito ao PIS e COFINS.

- **ativo imobilizado:** Quanto à depreciação do ativo imobilizado, equivocou-se em admitir i. auditor fiscal, Lio somente, os encargos relacionados aos edifícios e construções, glosando os gastos com máquinas, equipamentos outros bens incorporados ao ativo imobilizado que são empregados na produção de insumos, no processo de industrialização.

Isso porque, ao contrário do entendido no v. a recorrido, os bens são empregados diretamente no processo de produção, conforme já demonstrado nos autos mediante juntada de documentos.

São equipamentos de suma importância para o processo produtivo, tais como: centrífuga de suco, resfriadores de suco, caldeiras, "blenders", câmaras frias e etc, conforme fora demonstrado pelo fluxograma do processo do suco concentrado, onde se comprova nitidamente que toda a fase de produção é essencial para se chegar ao produto final. Seria, inclusive, inútil fabricar suco e não se utilizar de centrífuga ou "blenders."

- **devolução de vendas:** Com relação à glosa sobre devoluções de vendas, aduz que as devoluções podem ser utilizadas como crédito, em conformidade com a legislação.

- **novos coeficientes:** No que diz respeito ao recálculo dos coeficientes, em virtude da inclusão indevida das receitas decorrentes de exportação de produtos adquiridos com o fim específico de exportação no cálculo do coeficientes de rateio dos créditos, argumenta que as glosas realizadas foram equivocadas, conforme demonstrado e requer que seja considerado o cálculo já apresentado.

- **Mercado Interno (MI) e Presumido:** Do mesmo modo, requer que sejam considerados os cálculos já realizados, no tocante aos créditos de mercado interno e crédito presumido.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

### II – Mérito

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um

entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

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. 543-C 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. 543-C 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.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"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 objetivo.

[...]

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 não-cumulatividade 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 Procuradoria-Geral 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, 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:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**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.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de

matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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; 2. **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.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

## II.1 – Produtos químicos

Nos termos do TVF, a fiscalização, referendada pela DRJ, glosou os créditos apurados pela Recorrente a título de produtos químicos, por entender que o insumo não aplicado ou consumido diretamente na produção de bens, não são passíveis de creditamento, senão vejamos:

A análise baseou-se no arquivo apresentado pela contribuinte denominado **“PRODUTOS QUÍMICOS”**, relatado no **item 5, I-2, a.7)**, que relaciona os produtos químicos utilizados no processo industrial e na “packing house”. Tais produtos foram classificados nos seguintes grupos pela contribuinte, conforme sua função/utilização:

- CONTROLE DE QUALIDADE
- TRATAMENTO DE ÁGUA
- LIMPEZA INDUSTRIAL
- PRODUÇÃO DE SUCOS/FARELOS
- SISTEMAS DE REFRIGERAÇÃO
- LAVAGEM DA FRUTA “IN NATURA” – PACKING HOUSE

Os únicos produtos químicos que obedecem aos requisitos normativos, reproduzidos na **Solução de Divergência Cosit nº 12**, de 24 de outubro de 2007, transcrita parcialmente no **item 4, a)** supra, são aqueles que se integram ao produto na **PRODUÇÃO DE SUCOS/FARELOS** (cal industrial ao farelo para alimentação animal, enzimas e benzoato de sódio ao suco).

Os outros produtos químicos (CONTROLE DE QUALIDADE, TRATAMENTO DE ÁGUA, LIMPEZA INDUSTRIAL E SISTEMAS DE REFRIGERAÇÃO) são compostos por insumos indiretos que não permitem o desconto de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS, conforme explanado na citada SD Cosit nº 12/2007.

Considerados os argumentos supramencionados, os valores correspondentes às aquisições dos citados produtos químicos destinados ao emprego industrial, observadas as exceções explicitadas, e aqueles destinados à utilização agrícola serão glosados.

A Recorrente se defende, alegando que os produtos químicos 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 e sanitário, preservando nos produtos suas propriedades nutritivas incólumes e visando prevenir diminuir ou eliminar eventuais riscos e agravos à saúde da coletividade.

Com razão à Recorrente. Isto porque, considerando que a produção da Recorrente é voltada ao ramo alimentício, as regras e imposições de higienização e controle sanitário são exigidas pelas órgãos de controle, sob pena de sofrer severas punições. Assim, os produtos químicos utilizados pela Recorrente, mencionado no TVF no item 5, I-2, a.7, que relaciona os produtos químicos utilizados no processo industrial e na “packing house, devem ter a glosa revertida.

A própria CSRF já analisou o direito da contribuinte em relação a utilização de produtos químicos (acórdão 9303-010.003):

“(…)

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.

Por fim, destaca-se a premissa adotada pelo STJ, em especial o item “b” aplicável ao presente caso:

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”.

Nestes termos, reverte-se a glosa em relação aos produtos químicos mencionado no TVF no item 5, I-2, a.7.

**II.2 – Materiais de embalagem**

A fiscalização assim se pronunciou sobre este item:

Conforme explicitado no **item 4, b)**, só permitem o desconto de créditos as aquisições de materiais de embalagem (e acessórios) que se enquadrem no conceito de embalagem de apresentação. Além desse requisito, o material de embalagem também tem que obedecer ao disposto na alínea “a”, inciso I, § 4º do art. 8º da IN SRF 404/2004, o que não acontece na produção ou fabricação de nenhum dos itens produzidos pela empresa (frutas ou sucos e seus derivados).

A DRJ não destoa do entendimento da fiscalização e assim se pronunciou:

De acordo com o arquivo “Embalagens Glosadas 4º Trim 2009”, as glosas efetuadas pela fiscalização referem-se às aquisições de fita plástica, tambor c/ logotipo cutrale, lacre metálico, tambor TR azul profundo, etiqueta auto adesiva, saco polietileno, etiqueta p/ tambor, parafuso, porca, aro galv p/fechamento tambor, fitilho e tábua eucalipto. Além disso, houve a glosa de créditos referentes às aquisições de “nitrogênio líquido” também classificados pela manifestante como material de embalagem.

Considerando que o processo de fabricação do suco encerra-se com a saída do suco (ou de qualquer outro sub-produto decorrente do processo industrial) da linha de produção e a produção de laranja e outros citros encerra-se com a colheita da fruta, verificou-se que os materiais de embalagem que foram

glosados pela fiscalização, foram, de fato, utilizados após o encerramento do processo produtivo, no transporte do suco (e seus acessórios), bem como no transporte e preservação das frutas in natura até o destino no exterior.

As imagens anexadas à manifestação de inconformidade, ao contrário do alegado, corroboram que as embalagens utilizadas são próprias para o transporte e utilizadas após o encerramento do processo produtivo.

Fica evidente, portanto, que o crédito referente ao material de embalagem que foi glosado pela autoridade fiscal, refere-se ao material de embalagem que foi incorporado aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e se destinam tão somente ao seu acondicionamento e transporte. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não é mais considerado insumo, na acepção da legislação. Somente as embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização é que geram créditos a serem descontados das contribuições, o que não é o caso dos autos.

No tocante às aquisições de “nitrogênio líquido”, classificado como material de embalagem, também não se pode aceitar o argumento da contribuinte, uma vez que se trata de produto aplicado em fase posterior ao processo produtivo, o qual, como visto, encerra-se com a colheita da fruta e com a saída do suco da linha de produção e, desse modo, não ensejam o direito ao crédito.

Por sua vez, a Recorrente alega que os materiais de embalagens glosados pelo r. auditor fiscal 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, etiquetas, entre outros, são utilizados para remeter os produtos aos clientes localizados no exterior e no Brasil. Importante deixar claro que esses materiais de embalagem não retornam para a recorrente, um vez utilizado e enviado passam a ser propriedade do cliente.

Os itens mencionados pela Recorrente em seu recurso voluntário, bem como sua descrição e utilização, que se restringiu a, tambores, sacos plásticos, lacres, pallets e etiquetas demonstram tratar-se de itens relevantes para atividade industrial da Recorrente, já que utilizados para evitar que os produtos sofrem algum tipo de contato que haja algum tipo de contaminação, sendo, assim, passível de creditamento.

Quanto ao demais itens, por não existir contestação específica de cada item outrora mencionado na decisão recorrida, a glosa deve ser mantida.

Assim, reverte-se a glosa das despesas com tambores, sacos plásticos, lacres, pallets e etiquetas.

### **II.3- - Combustíveis**

Neste tópico, a DJR manteve a glosa por entender que, embora necessários à consecução das atividades da contribuinte, tais insumos são utilizados/consumidos pos fase processo produtivo, portanto, não passível de creditamento, a saber:

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 10.833, de 2003, não há direito ao crédito.

A Recorrente discorda da decisão, alegando que os combustíveis utilizados no processo fabril, destaca-se explicação de que seja ele diesel, empregado nos tratores para movimentação do bagaço de cana até a caldeira com a conseqüente 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.

Esses combustíveis glosados são essenciais a composição do produto final, pois, cada um a sua maneira são insumos empregados no processo industrial, sem os quais não seria possível gerar energia nas caldeiras, não seria possível a movimentação de produtos por meio das empilhadeiras, bem como não seria possível a manutenção da temperatura adequada do produto final.

As razões apresentadas pela Recorrente, demonstram a relevância desses insumos à consecução de suas atividades, seja para transporte de insumos utilizados na produção de mercadorias (Diesel em tratores), seja para manuseio do produto acabado, no caso, GLP utilizado nas empilhadeiras, merecendo, assim, ser revertida a glosa.

### **II.3- Fretes**

A DRJ assim se pronunciou sobre a manutenção da glosa relativo aos fretes:

De acordo com as informações que constam dos arquivos “Fretes Frutas Glosadas 4º Trim 2009” e “Fretes Gerais Glosados 4º Trim 2009”, nota-se que a fiscalização efetivou glosas em relação aos créditos calculados sobre as despesas com fretes de matéria-prima (fruta) das fazendas próprias para a indústria ou para o “Packing House”, uma vez que não há previsão legal para o cálculo de créditos sobre fretes pagos na transferência de insumos entre estabelecimentos da empresa. Também houve glosas de créditos decorrentes de fretes sobre aquisição de produtos químicos, material de embalagem de transporte e insumos agrícolas, cujos créditos não foram admitidos pela fiscalização. No item “Fretes Operações de Venda”, foram glosados créditos sobre frete de parte dos produtos adquiridos de terceiros com o fim específico de exportação.

Compulsando-se a legislação que trata da Cofins não-cumulativa, constata-se que não existe previsão legal específica para apropriar-se de créditos da não cumulatividade no tocante ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção. O que existe de forma específica é a possibilidade de apropriar-se de créditos sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme prevêm os artigos 3º, inciso IX, e 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003.

A Recorrente, por sua vez, alegou o mesmo raciocínio apresentado quanto aos demais itens, deve ser aplicado às despesas com frete, uma vez que o transporte de matérias-primas, essenciais no processo fabril do produto, devem ser considerados como insumo para fins de aproveitamento de crédito ao PIS e COFINS.

Nos termos da manifestação apresentada pela Recorrente, a única insurgência é relativa ao frete para transporte de matéria-prima, inexistindo questionamento quanto ao frete na operação de venda dos produtos adquiridos de terceiros com o fim específico de exportação. Assim, sua análise será restrita apenas ao item questionado.

Pois bem. Como cedição, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Com base no acima exposto, entende-se ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes para transporte de matéria-prima, incluindo nesse rol : fruta, produtos químicos, material de embalagem de transporte e insumos agrícolas.

#### **II.4 - Ativo imobilizado**

A DRJ entendeu que não existe direito a crédito sobre os encargos de depreciação de bens não utilizados na produção de bens destinados à venda, senão vejamos:

Neste item, a fiscalização efetuou a glosa de créditos referentes aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que não foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Assim, com relação ao processo produtivo de laranja e outros citros, foram glosados os créditos calculados sobre a depreciação de bens que foram empregados na produção de laranja e outros citros que não se destinaram à venda, mas serviram de insumo na fabricação de sucos cítricos, conforme as planilhas mensais “Valores das Glosas das Despesas de Depreciação do Imobilizado” e “Depreciação Área Citrícola Extemporânea Glosada 11 2009”. Em relação aos itens vinculados à fabricação de sucos e seus derivados, a fiscalização efetuou a glosa de créditos decorrentes de ativos auxiliares (utilizados no tratamento de água residuária ou utilizados no terminal marítimo) que foram relacionadas nas planilhas mensais “Valores das Glosas de despesas de Depreciação do Imobilizado – Exceto Área Citrícola”, Depreciação Extemporânea Glosada 10 2009” e Depreciação Extemporânea Glosada 11 2009.

(...)

Não é demais lembrar que dispositivos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, trazem os limites das deduções admitidas, deixando claro que apenas os custos e despesas expressamente enumerados geram direito a crédito. Deste modo, ao sujeito passivo permite-se, na determinação do valor da contribuição não-cumulativa, descontar unicamente os créditos autorizados, de forma exaustiva, pela lei, que não podem ser estendidos a toda e qualquer despesa.

Assim, não existe direito a crédito sobre os encargos de depreciação de bens não utilizados na produção de bens destinados à venda, ainda que constituam bens do ativo imobilizado, visto que a Lei nº 10.833, de 2003, já em sua redação originária, expressamente determina a apuração de crédito sobre o valor dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados a venda, como se verifica a seguir (os destaques não são do original):

A Recorrente, se insurgindo contra a decisão recorrida, alegou que quanto à depreciação do ativo imobilizado, equivocou-se em admitir i. auditor fiscal, tão somente, os encargos relacionados aos edifícios e construções, glosando os gastos com máquinas, equipamentos outros bens incorporados ao ativo imobilizado que são empregados na produção de insumos, no processo de industrialização.

Isso porque, ao contrário do entendido no v. a recorrido, os bens são empregados diretamente no processo de produção, conforme já demonstrado nos autos mediante juntada de documentos.

São equipamentos de suma importância para o processo produtivo, tais como: centrífuga de suco, resfriadores de suco, caldeiras, "blenders", câmaras frias e etc, conforme fora demonstrado pelo fluxograma do processo do suco concentrado, onde se comprova nitidamente que toda a fase de produção é essencial para se chegar ao produto final. Seria, inclusive, inútil fabricar suco e não se utilizar de centrífuga ou "blenders."

No âmbito do regime da não-comutatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e incorporados ao ativo imobilizado, que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados.

Extraindo tudo o que explicitado pela fiscalização, constata-se que os bens foram utilizados no processo produtivo da Recorrente, - ainda que de forma auxiliar e que não tenha se incorporado no produto comercializado -, merecendo, assim, ser concedido o crédito.

Nestes termos, reverte-se a glosa aos encargos de depreciação.

## **II.5 - devolução de vendas; novos coeficientes e Mercado Interno (MI) e Presumido**

Neste último tópico, a Recorrente não trouxe motivos suficientes para refutar a decisão recorrida, razão pela qual, a adoto, por total concordância, como causa de decidir, a saber:

### **3.6 – Devolução de Vendas**

A fiscalização efetuou a reclassificação dos créditos referentes à devolução de vendas para o mercado interno, uma vez que essas devoluções não se caracterizam como encargos ou insumos comuns ao mercado externo e mercado interno. Referem-se tão somente a vendas tributadas no mercado interno.

Em sua defesa, argumenta a manifestante que as devoluções podem ser utilizadas como crédito, nos moldes determinados pelo art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833, de 2003.

Sem razão a requerente.

Os parágrafos 8º e 9º do art. 3º e 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõem que a determinação do crédito pelo método do rateio proporcional, entre receitas de exportação e do mercado interno, somente é aplicável se os custos, as

despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas. A devolução de venda, não é um custo, despesa ou encargo comum ao mercado interno e externo, eis que somente se refere à vendas tributadas efetuadas no mercado interno.

Ademais, no regime não-cumulativo, as devoluções de vendas não são receitas dedutíveis da base de cálculo da contribuição, integrando o faturamento. Em razão disso, o crédito referente à devolução de vendas, de fato, destina-se a anular o efeito de uma operação de venda no mercado interno que foi tributada à alíquota de 7,6% no mês ou em mês anterior.

Assim é o que dispõe o art. 3º VIII da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o cálculo dos créditos referentes à devolução de vendas:

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

(...)

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;

(...)

Neste mesmo sentido é a orientação contida nas instruções de preenchimento do Dacon (Ajuda) em relação ao item “Devolução de Vendas Sujeitas à alíquota de 7,6%”:

Informar nesta linha o valor das devoluções de vendas cuja receita tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tenha sido tributada à alíquota de 7,6 %

Atenção:

As devoluções relativas a operações isentas, sujeitas à alíquota zero, com suspensão ou não alcançadas pela incidência da contribuição não geram direito a crédito, não devendo ser informadas nesta linha.

Conclui-se, então, que o crédito decorrente da devolução de vendas se trata de crédito vinculado somente às vendas tributadas efetuadas no mercado interno, visto que a operação geradora do crédito é a devolução de vendas que já havia sido tributada anteriormente, o que não é o caso da exportação, que não se sujeita à incidência da contribuição.

Deve, por conseguinte, ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

### 3.7 – Diferença Apurada – Novos Coeficientes

A fiscalização efetuou a apuração de novos coeficientes de rateio, em virtude da inclusão indevida das receitas decorrentes da exportação de produtos adquiridos com o fim específico de exportação entre as receitas de exportação utilizadas para o cálculo do coeficiente de rateio de créditos.

Por sua vez, a contribuinte alega que as glosas efetuadas foram equivocadas, haja vista que todos os bens utilizados como crédito possuem embasamento legal. Requer que seja considerado o cálculo apresentado, que se valeu de critérios lógicos e jurídicos para compor o coeficiente, utilizando os valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos com fins específicos de exportação.

Não se pode dar razão à requerente.

Por conta da redação conferida pela Lei n.º 10.865, de 2004, ao art. 15 inciso III da Lei n.º 10.833, de 2003, foi expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados dessas operações.

Eis os dispositivos legais a que se fez referência:

Art. 6o A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;(Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

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

§ 1o Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3o, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2o A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1o poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3o O disposto nos §§ 1o e 2o aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8o e 9o do art. 3o.

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

[...]

Dessa forma, a receita decorrente dos produtos adquiridos com fim específico de exportação não deve compor as receitas de exportação da pessoa jurídica, para fins do cálculo do percentual de rateio das receitas de mercado interno e mercado externo a ser aplicado aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Ademais, a própria contribuinte esclarece que incluiu indevidamente no cálculo da receita de exportação, as receitas decorrentes de exportação de sucos adquiridos com o fim específico de exportação, como se vê nas informações complementares que foram apresentadas à fiscalização:

(...)

#### 4 – Do crédito – Mercado Interno (MI) e Presumido

As glosas efetuadas pela fiscalização registraram também variações nos saldos dos créditos referentes ao mercado interno, os quais foram indiretamente analisados, em decorrência da opção da contribuinte pelo método do rateio proporcional de determinação dos créditos da não cumulatividade e utilizados para o desconto dos débitos mensais da contribuição para o PIS/Pasep. Em relação ao crédito presumido, aduz a fiscalização que embora tal crédito não tenha sido analisado no presente pedido de ressarcimento, seu valor foi descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente tendo em vista que o crédito de mercado interno não comportava tais valores.

Alega a manifestante que mais uma vez equivocou-se a fiscalização em analisar as variações ocorridas no saldo dos créditos do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, haja vista que, conforme demonstrado a contribuinte aproveitou créditos que se enquadram no conceito de insumos essenciais ao processo produtivo.

Por tudo o que exaustivamente analisado, corroborou-se a correteza das glosas efetuadas pela fiscalização nos créditos vinculados ao mercado externo e, indiretamente, ao mercado interno, tendo em vista que somente dão direito ao crédito da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, os dispêndios expressamente autorizados pela lei.

#### II.6 – Da Multa

Sobre o tema a DRJ assim se pronunciou:

Como se denota, a contribuinte optou pela apresentação de manifestação de inconformidade, cuja interposição suspendeu a exigibilidade dos créditos tributários (principal, multa e juros) não homologados na compensação em discussão, de forma que o litígio aqui estabelecido não alcança as questões referentes à multa.

O contribuinte insiste que houve aplicação da multa e que a DRJ tentou manter a exigência da penalidade.

Sem razão a Recorrente.

A multa de 50% não é objeto do presente processo, sendo que sua exigência esta sendo discutido no processo apenso, suspenso até decisão do presente caso. Desta forma, não há aqui discussão acerca da penalidade contestada pela Recorrente.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para rever as glosas em relação aos produtos químicos mencionado no TVF no item 5, I-2, a.7; despesas com tambores, sacos plásticos, lacres, pallets e etiquetas; combustíveis (diesel) e GLP, fretes para transporte de matéria-prima, incluindo nesse rol : fruta, produtos químicos, material de embalagem de transporte e insumos agrícolas; e encargos de depreciação.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de 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, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, devendo ser revertidas as glosas relativas a: (i) produtos químicos; (ii) despesas com tambores, sacos plásticos, lacres, pallets e etiquetas; (iii) encargos de depreciação; (iv) combustível utilizado no transporte de insumos utilizados na produção de mercadorias, manuseio do produto acabado, GLP utilizado nas empilhadeiras e (v) fretes no transporte de matériaprima.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente Redator