



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



|                   |                                                      |
|-------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>15504.725160/2019-80</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 3301-014.253 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 15 de outubro de 2024                                |
| <b>RECURSO</b>    | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b> | DMA DISTRIBUIDORA S/A                                |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2016, 2017

NÃO-CUMULATIVIDADE. SUPERMERCADISTA. ATIVIDADES PRODUTIVAS COMPLEMENTARES À ATIVIDADE COMERCIAL. POSSIBILIDADE

O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a apuração de créditos sobre insumos vinculados a atividades puramente comerciais. Contudo, pode a empresa comercial apurar créditos sobre insumos vinculados às suas atividades que impliquem transformação de mercadorias, tal como pode ocorrer em seu setor de padaria, restaurante, lanchonete, rotisseria e açougue.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SUPERMERCADISTA. DEPRECIAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO VINCULADO A ATIVIDADES PRODUTIVAS COMPLEMENTARES À ATIVIDADE COMERCIAL. POSSIBILIDADE

O art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a apuração de créditos sobre insumos vinculados a atividades puramente comerciais. Contudo, pode a empresa comercial apurar créditos sobre insumos vinculados às suas atividades que impliquem transformação de mercadorias, tal como pode ocorrer em seu setor de padaria, restaurante, lanchonete, rotisseria e açougue.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre os insumos 43104002 – Água e Esgoto, 43104006 – Gás p/ refrigeração e 43111028 – Serviços de limp. PJ, utilizados nos centros de custo “açougue”, “rotisseria”, “frios e laticínios” e “lanchonete e para reconhecer o creditamento sobre encargos de depreciação das Câmaras Frias, vinculadas ao centro de custos “Açougue” e dos Selador à Vácuo e Fatiador/Cortador, vinculado ao centro de custos “Frios e Laticínios”, vencidos os Conselheiro Bruno Minoru Takii (relator) e Rachel Freixo Chaves que davam provimento em maior extensão aos encargos de depreciação dos centros de custos “açougue”, “rotisseria”, “frios e laticínios” e “lanchonete”. Em primeira votação, o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro negou provimento ao recurso voluntário e o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede deu provimento em menor extensão apenas para os insumos e encargos de depreciação vinculados ao centro de custo “rotisseria”, ambos aderindo ao voto vencedor. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Oswaldo Gonçalves de Castro Neto** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração em que foram glosados créditos de contribuições ao PIS/COFINS, referentes aos anos-calendário de 2016 ou 2017, ou extemporaneamente apropriados nessas datas, cujo valor total exigido, com multa e juros, é de R\$ 8.237.485,64 a título de PIS/Pasep e R\$ 37.942.359,88 a título de COFINS.

A Recorrente atua no setor supermercadista e, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 22-46), essa teria apurado créditos de PIS/COFINS em desconformidade com a legislação aplicável, resultando nas seguintes glosas:

- (a) Tópico 03 (Serviços utilizados como insumos) e Tópico 04 (“Armazenagem e frete na venda”) do TVF: gastos com serviços de frete, contratados para transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da Recorrente (Anexo 01 – “GLOSA DE CRÉDITOS – FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS”; Anexo 02 – “GLOSA DE CRÉDITOS – FRETE DMA PARA DMA” e “GLOSA DE CRÉDITOS – DMA PARA DIVERSOS DMA”);
- (b) Tópico 05 (“Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado - créditos sobre encargos de depreciação”): encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, exceto aqueles alocados nas atividades de “padaria” e “sushi”. Centros de custo alcançados pela glosa: “Açougue”; “Administrativo”; “Câmara Fria CD 20”; “Casa Máquina”; “Conservação Limpeza”; “Data Center”; “Depósito”; “Frios e Laticínios”; “Hortifruti”; “Lanchonete”; “Linha de Frente”; “Logística”; “Manutenção”; “Marketing”; “Mercearia”; “Prevenção Risco”; “Refeitório”; “Rotisseria” “Tesouraria” (Anexo 03 – “GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO”);
- (c) Tópico 06 (“Outras operações com direito a crédito”): gastos com embalagens diversas, tais como sacolas plásticas, bobinas de sacolas picotadas e filme stretch (Anexo 04 – “MATERIAL DE EMBALAGEM”);
- (d) Tópico 06 (“Outras operações com direito a crédito”): todos os gastos alocados nos centros de custo “Bazar”; “Bebidas”; “Congelados”; “DMA”; “Eletrodoméstico”; “Embalagem”; “Hortifrutigranjeiro”; “Limpeza”; “Mercearia”; “Perfumaria”; “Resfriados”. No centro de custo “produção”, não foram glosados “43104009 – Lenha para fornos”, “43110010 – Mat. manut. eq.

Padaria”, “43111015 – Manut. eqpto. Padaria”, “43104002 – Água e Esgoto”, “43104006 – Gás p/ refrigeração” e 43111028 – Serviços de limp. PJ”, desde que vinculados às contas sintéticas “Comida semi-pronto FP”, “Padaria fabricação própria” e “Suco” (Anexo 05 - “EFD-GLOSAS-Extemporâneo” e “EFD-GLOSAS-Mês Corrente”). Especificamente, as contas contábeis alcançadas – em sua totalidade ou parcialmente - pela glosa foram as seguintes:

| Nº Conta | Descrição            | Nº Conta | Descrição            | Nº Conta | Descrição            |
|----------|----------------------|----------|----------------------|----------|----------------------|
| 43101015 | Uniforme             | 43110001 | Mat.p/Manut.-Predial | 43111028 | Serviços de Limp.PJ  |
| 43103008 | Equipto.de Segurança | 43110005 | Mat.p/Manut.-Hidrául | 43111032 | Trein.Reciclagem/Eve |
| 43103009 | Mat.de Marketing     | 43110007 | Mat.p/Manut.-Check O | 43111035 | Manut.-Elevadores    |
| 43103010 | Filme Strech         | 43110008 | Mat.p/Manut.-Balança | 43111036 | Manut.-Empilh/Transp |
| 43103013 | Pallets Madeira      | 43110009 | Mat.p/Manut.-Gôndola | 43111041 | Serv.Carga/Descarga  |
| 43104002 | Água e Esgoto        | 43110011 | Mat.Manut.Elevadores | 43111048 | Separação/Reposição  |
| 43104006 | Gás p/Refrigeração   | 43110012 | Mat.ManEmpilh/Transp | 43114001 | Mídia TV             |
| 43104008 | Comb.e Lubrificantes | 43111012 | Manut.-Balanças      | 43114002 | Mídia Rádio          |
| 43106006 | Loc.Pallets e CxE23  | 43111013 | Manut.-Check Out     | 43114003 | Mídia Rev.e Jornais  |
| 43106009 | Loc.Caçambas/Rec.Lix | 43111014 | Manut.-Elétrica      | 43114004 | Mídia Outdoors/Pain. |
| 43107001 | Licenças p/ECF/PDV   | 43111016 | Manut.-Gôndolas      | 43114009 | Serviços Folheteria  |
| 43107002 | Man.Periférico PDV's | 43111017 | Manut.-Hidráulica    | 43114010 | Mídia Carro de Som   |
| 43107003 | Balanças             | 43111019 | Manut.-Predial       | 43114011 | Serv.Prog.Visual     |
| 43107007 | Taxa Intervenção ECF | 43111026 | Seg.Eletrôn./Alarmes | 43114013 | Promoções e Incentiv |

No quadro abaixo, são discriminados os valores das glosas realizadas, que totalizaram R\$ 131.196.121,29 em 2016, e R\$ 123.374.967,02 em 2017:

## RESUMO DOS VALORES A SEREM GLOSADOS - ANO: 2016

| Mês/Ano      | FRETES - 1             | FRETES - 2           |                     |                      | DEPRECIAÇÃO             | OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO |                      |                      |                      | TOTAL                      |
|--------------|------------------------|----------------------|---------------------|----------------------|-------------------------|----------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------------|
|              | Entre Estabelecimentos | DMA p DMA            | DMA p Diversos DMA  | Total                | Encargos de Depreciação | Material de Embalagem                  | Extemporâneo         | Mês Corrente         | Total                | Base de Cálculo das Glosas |
|              | (a)                    | (b)                  | (c)                 | (d)=(b)+(c)          | (e)                     | (f)                                    | (g)                  | (h)                  | (i)=(g)+(h)          | (j)=(a)+(d)+(e)+(f)+(i)    |
| 01/2016      | 271.311,83             | 771.201,60           | 247.747,16          | 1.018.948,76         | 1.130.140,56            | 809.972,96                             | 16.000.267,10        | 3.868.240,99         | 19.868.508,10        | 23.098.882,21              |
| 02/2016      | 270.274,73             | 895.345,12           | 235.259,19          | 1.130.604,31         | 1.138.499,45            | 296.012,90                             |                      | 2.727.471,63         | 2.727.471,63         | 5.562.863,03               |
| 03/2016      | 350.619,39             | 762.742,73           | 270.457,28          | 1.033.200,01         | 1.139.565,30            | 220.005,26                             |                      | 2.942.155,28         | 2.942.155,28         | 5.685.545,24               |
| 04/2016      | 339.126,95             | 713.402,67           | 225.672,43          | 939.075,10           | 1.174.820,28            | 275.074,50                             | 12.295.530,48        | 2.705.180,46         | 15.000.710,94        | 17.728.807,77              |
| 05/2016      | 380.876,03             | 710.121,72           | 207.724,04          | 917.845,76           | 1.155.762,99            | 288.053,20                             | 4.437.560,23         | 2.814.103,99         | 7.251.664,22         | 9.994.202,20               |
| 06/2016      | 376.790,60             | 765.444,75           | 241.006,67          | 1.006.451,42         | 1.160.086,50            | 279.945,50                             | 4.089.039,70         | 2.732.762,02         | 6.821.801,72         | 9.645.075,74               |
| 07/2016      | 365.202,38             | 963.339,37           | 249.105,04          | 1.212.444,41         | 1.151.155,99            | 279.975,30                             | 15.334.210,99        | 2.903.436,66         | 18.237.647,65        | 21.246.425,74              |
| 08/2016      | 351.856,65             | 1.006.061,95         | 277.479,44          | 1.283.541,39         | 1.042.494,01            | 284.973,40                             | 4.673.019,55         | 3.104.083,13         | 7.777.102,69         | 10.739.968,14              |
| 09/2016      | 465.091,66             | 1.303.450,23         | 341.263,97          | 1.644.714,20         | 1.141.698,48            | 284.984,74                             |                      | 3.103.398,61         | 3.103.398,61         | 6.639.887,69               |
| 10/2016      | 404.443,00             | 932.674,53           | 258.685,14          | 1.191.359,67         | 1.205.339,84            | 285.981,78                             |                      | 3.161.205,69         | 3.161.205,69         | 6.248.329,99               |
| 11/2016      | 315.788,10             | 1.081.919,52         | 337.779,18          | 1.419.698,70         | 1.218.731,18            | 285.985,52                             |                      | 4.235.065,41         | 4.235.065,41         | 7.475.268,91               |
| 12/2016      | 538.651,76             | 1.230.716,15         | 273.952,58          | 1.504.668,73         | 1.217.554,54            | 285.971,28                             |                      | 3.584.018,32         | 3.584.018,32         | 7.130.864,64               |
| <b>Total</b> | <b>4.430.033,08</b>    | <b>11.136.420,34</b> | <b>3.166.132,12</b> | <b>14.302.552,46</b> | <b>13.875.849,14</b>    | <b>3.876.936,34</b>                    | <b>56.829.628,06</b> | <b>37.881.122,21</b> | <b>94.710.750,27</b> | <b>131.196.121,29</b>      |

## RESUMO DOS VALORES A SEREM GLOSADOS - ANO: 2017

| Mês/Ano      | FRETES - 1             | FRETES - 2           |                     |                      | DEPRECIÇÃO              | OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CREDITO |                      |                      |                      | TOTAL                      |
|--------------|------------------------|----------------------|---------------------|----------------------|-------------------------|----------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------------|
|              | Entre Estabelecimentos | DMA p DMA            | DMA p Diversos DMA  | Total                | Encargos de Depreciação | Material de Embalagem                  | Extemporâneo         | Mês Corrente         | Total                | Base de Cálculo das Glosas |
|              | (a)                    | (b)                  | (c)                 | (d)=(b)+(c)          | (e)                     | (f)                                    | (g)                  | (h)                  | (i)=(g)+(h)          | (j)=(a)+(d)+(e)+(f)+(i)    |
| 01/2017      | 408.571,66             | 1.005.622,76         | 276.525,35          | 1.282.148,11         | 1.217.243,81            | 285.978,12                             | 9.834.181,08         | 4.212.870,89         | 14.047.051,97        | 17.240.993,67              |
| 02/2017      | 330.803,03             | 1.000.233,06         | 235.516,17          | 1.235.749,23         | 352.202,94              | 285.975,04                             | 14.359.127,66        | 2.878.160,41         | 17.237.288,07        | 19.442.018,31              |
| 03/2017      | 159.626,99             | 1.232.897,75         | 264.500,93          | 1.497.398,68         | 350.646,43              | 285.979,56                             | 6.475.915,23         | 3.698.835,47         | 10.174.750,71        | 12.468.402,36              |
| 04/2017      | 645.848,64             | 1.138.068,05         | 216.464,19          | 1.354.532,24         | 445.626,05              | 285.979,58                             | 7.085.476,57         | 3.699.252,30         | 10.784.728,87        | 13.516.715,39              |
| 05/2017      | 452.551,23             | 1.240.911,10         | 240.569,20          | 1.481.480,30         | 875.367,57              | 285.975,12                             |                      |                      | 0,00                 | 3.095.374,22               |
| 06/2017      | 353.693,96             | 1.118.594,82         | 170.697,26          | 1.289.292,08         | 897.067,54              | 285.982,36                             |                      | 6.798.764,05         | 6.798.764,05         | 9.624.799,99               |
| 07/2017      | 422.607,48             | 957.958,93           | 180.269,31          | 1.138.228,24         | 900.288,78              | 285.974,94                             | 3.474.308,50         | 3.255.742,29         | 6.730.050,79         | 9.477.150,24               |
| 08/2017      | 346.398,99             | 1.309.365,87         | 210.652,44          | 1.520.018,31         | 881.843,86              | 285.977,96                             |                      | 3.429.957,49         | 3.429.957,49         | 6.464.196,61               |
| 09/2017      | 398.989,20             | 1.294.059,28         | 207.916,98          | 1.501.976,26         | 911.996,44              | 357.993,18                             |                      |                      | 0,00                 | 3.170.955,08               |
| 10/2017      | 436.015,81             | 1.407.675,15         | 200.943,78          | 1.608.618,93         | 1.062.934,35            | 358.042,84                             |                      | 8.296.492,71         | 8.296.492,71         | 11.762.104,64              |
| 11/2017      | 410.148,67             | 1.484.561,09         | 254.249,27          | 1.738.810,36         | 1.504.481,39            | 408.588,20                             |                      | 4.181.146,24         | 4.181.146,24         | 8.243.174,86               |
| 12/2017      | 445.547,75             | 1.582.576,94         | 226.109,33          | 1.808.686,27         | 1.568.236,15            | 408.718,98                             |                      | 4.637.892,51         | 4.637.892,51         | 8.869.081,67               |
| <b>Total</b> | <b>4.810.803,41</b>    | <b>14.772.524,80</b> | <b>2.684.414,21</b> | <b>17.456.939,01</b> | <b>10.967.935,31</b>    | <b>3.821.165,88</b>                    | <b>41.229.009,05</b> | <b>45.089.114,37</b> | <b>86.318.123,42</b> | <b>123.374.967,02</b>      |

Em 31/10/2019, a Recorrente apresentou a sua Impugnação (fls. 335-375), conjuntamente com laudo técnico específico para fins de comprovação de relevância e essencialidade das rubricas glosadas, tendo aduzido os seguintes argumentos recursais:

- Os bens e serviços glosados atendem aos requisitos de relevância e essencialidade estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp 1.221.170/PR para a classificação desses itens como insumos;
- Os critérios de relevância e essencialidade dizem respeito à atividade econômica exercida pela empresa, inclusive quando a sua atividade é comercial;
- O direito ao creditamento de insumos não se limita à aplicação na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens;
- Os gastos com frete geram créditos com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10833/2003, isto porque foram incorridos dentro da “operação de venda”, a qual não se limita à “operação final de venda”;
- Os encargos de depreciação dos ativos imobilizados também são insumos;
- As despesas com publicidade e propaganda também são insumos.

Em sessão de 17/03/2020, a DRJ da 5ª Região julgou a Impugnação improcedente, não tendo acolhido quaisquer dos argumentos apresentados pela Recorrente. O acórdão nº 08-50.992 (fls. 715-728) foi ementado nos termos abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2016, 2017

NÃO CUMULATIVIDADE. VAREJISTA. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada à pessoa jurídica varejista a apuração de crédito sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, tendo em vista esses bens não serem aplicados na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016, 2017

NÃO CUMULATIVIDADE. VAREJISTA. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada à pessoa jurídica varejista a apuração de crédito sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, tendo em vista esses bens não serem aplicados na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em 01/09/2020, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário (fls. 752-796), trazendo a este E. CARF argumentos semelhantes àqueles apresentados em sua Impugnação.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De início, destaco que, embora a Fiscalização tenha feito menção que uma parcela dos créditos glosados seja referente a períodos anteriores, isto é, a créditos apropriados extemporaneamente, esse fato não foi utilizado como fundamento para a realização do lançamento de ofício, razão pela qual a questão não será objeto deste voto.



E não tendo a Recorrente apresentado questões preliminares, passo a julgar as questões do mérito recursal.

**1. Bens e serviços utilizados por empresas comerciais – aplicável ao Tópico 05 (“Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado - créditos sobre encargos de depreciação”) e ao Tópico 06 (“Outras operações com direito a crédito”) do TVF**

**1.1. Insumos**

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, (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, tendo-se apresentado a seguinte ementa ao acórdão:

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 SEQUINTE 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto



ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Neste específico ponto, é relevante aclarar que o STJ, dentro de sua competência constitucional, tratou de dar o específico delineamento ao termo “insumo”, inserindo-o dentro de um contexto maior, que são as demais condições para a fruição do direito à apuração de créditos previstas no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujo texto transcrevo abaixo:

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)

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)

Observe-se que, ao contrário do que pretendeu aduzir a Recorrente, não basta que os gastos incorridos com bens e serviços sejam relevantes e essenciais ao exercício de sua atividade econômica para que, assim, possa-se falar em direito inequívoco à apuração de créditos de PIS/COFINS.

Para que esse ciclo se feche, conforme exigência do próprio texto legal, é necessário verificar, ainda, se:

- (a) O bem ou serviço utilizado como insumo foi empregado na prestação de serviços ou;

- (b) O bem ou serviço utilizado como insumo foi empregado na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O que se quer aqui dizer é que não basta que um bem ou serviço seja relevante e essencial à atividade econômica exercida pela empresa para que, assim, já se possa em falar em direito ao crédito de PIS/COFINS, ou seja, não é suficiente para se concluir pelo direito ao creditamento que determinado bem ou direito seja considerado “insumo”, havendo, além e após isso, a necessidade de se verificar se esse insumo está vinculado à atividade de prestação de serviços, ou à produção ou à fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que, para que se possa falar em direito ao creditamento pelo simples fato de determinado bem ou serviço ser considerado “insumo”, existe a necessidade de afastamento da condição complementar disposta explicitamente no texto legal, o que só é possível por meio da alteração desse texto pela via legislativa, ou pelo seu afastamento mediante decisão judicial que declare a inconstitucionalidade dessa restrição trazida pelo artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Evidentemente, este E. CARF não é órgão competente para declarar *de per si* a inconstitucionalidade de lei em vigor, razão pela qual a condição de vinculação do insumo ao exercício de atividade de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda não pode ser ignorada.

E nesse sentido, por mais anti-isonômico que isso possa parecer e de fato é, não é possível às empresas apurar créditos de insumos quando esses estejam vinculados a atividades econômicas puramente comerciais (isto é, de revenda).

No Poder Judiciário, decisão nesse sentido foi proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4 no Processo nº 5002395-81.2018.4.04.7215/SC:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS).  
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).  
CREDITAMENTO. INSUMOS. TEMA 779 DO STJ. EMPRESA COMERCIAL.

1. São insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. 2. A empresa comercial que nada produz ou fabrica não tem insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, não existindo o direito a crédito de PIS/COFINS não cumulativos.

(TRF 4ª Região, 5002395-81.2018.4.04.7215/SC, Julg. 20/07/2021.)

Já no âmbito deste E. CARF, essa também é a jurisprudência predominante, conforme ementa exemplificativa trazida a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da PIS-PASEP/COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10120.905194/2013-51. Acórdão nº 3401-010.737. Rel. Conselheira Rafaella Dutra Martins. Pub.: 28/11/2022)

Neste ponto, embora seja comum na mencionada jurisprudência se entender que apenas as empresas prestadoras de serviço ou as industriais poderiam apurar créditos de PIS/COFINS, não me parece que o texto legal seja nesse sentido ou que tenha essa específica extensão.

Observe-se que o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não diz que o insumo deve estar ligado ao exercício de atividade industrial para que, assim, seja conferido o direito ao creditamento, isto porque a “fabricação” ou “produção”, embora sejam atividades típicas de empresas industriais, não são atividades privativas dessas.

Uma empresa comercial, embora tenha como atividade típica a aquisição de mercadorias prontas para a sua posterior revenda, também é comum que, em maior ou menor medida, adquira bens ou serviços para a produção de mercadorias que serão ofertadas diretamente aos seus clientes, o que faz com que os insumos vinculados a essa específica atividade que envolve a transformação sejam creditáveis, tendo essa visão legalista sido adotada, inclusive, pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 46/2023, onde se considerou que insumos utilizados no setor de padaria e de restaurante de supermercados geram créditos de PIS/COFINS:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. UNIFORMES. ITENS DE HIGIENE.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Cofins:

a) é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante, quando

integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado; b) é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes e aos itens de higiene utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 156, DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 173, DE 2020.

Nessa Solução de Consulta, também concluiu o Fisco que esse mesmo entendimento não poderia ser estendido ao setor de açougue, isto porque, em sua avaliação, não haveria por ali qualquer tipo de produção de bem ou produto destinado à venda.

A meu ver, para que se possa concluir se determinada atividade resulta em produção ou em fabricação de bem ou produto, faz-se necessária a adoção critérios objetivos e previstos em lei, ainda que adotados por analogia, tal como permite o artigo 108, inciso I, do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

No caso em questão, adoção por analogia mais apropriada me parece ser a do artigo 4º e incisos do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), onde se estabelece que *“caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo”*, provocando a transformação, fazendo o beneficiamento, promovendo a montagem, o acondicionamento, recondicionamento ou renovação:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como ( Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

A aplicação por analogia desse dispositivo legal é justificável, isto porque, se bem analisado, a diferença que existe entre a fabricação (atividade industrial) e a produção (atividade comercial) é a escala e complexidade do processo produtivo, pois, por exemplo, se a produção de pão é feita em pequena escala, o que se tem é uma padaria (atividade comercial), ao passo que, se a produção é maior e mais complexa, o que há é uma fábrica de pães (atividade industrial); igualmente, se a carne é processada em pequena escala, o que se tem é um açougue (atividade comercial), ao passo que, se a produção é maior e mais complexa, o que há é um frigorífico (atividade industrial).

Sendo assim, entendo que o Auditor Fiscal responsável pela lavratura do auto de infração acertou em não proceder à glosa de créditos sobre bens e serviços alocados nas contas contábeis “43104009 – Lenha para fornos”, “43110010 – Mat. manut. eq. Padaria”, “43111015 – Manut. eqpto. Padaria”, “43104002 – Água e Esgoto”, “43104006 – Gás p/ refrigeração” e 43111028 – Serviços de limp. PJ”, desde que vinculadas às contas sintéticas “Comida semi-pronto FP”, “Padaria fabricação própria” e “Suco” que, por sua vez, são vinculadas ao centro de custo “Produção”.

Tivesse adotado o mesmo critério para o afastamento das glosas, além das contas sintéticas contidas no centro de custo “Produção”, também deveria ter incluído as contas sintéticas de “Açougue”, onde a carne é beneficiada/fracionada, de “Rotisseria”, onde, semelhante ao que ocorre na padaria, há a efetiva transformação de insumos em produtos novos, sendo a mesma lógica aplicável, também, de “frios e laticínios” (além de “Defumado resfriado FP”, “Embutido resfriado FP”, Laticínio resfriado FP”), onde peças de frios e de queijos são manipuladas para a venda ao consumidor, de “Lanchonete”, onde refeições rápidas são preparadas, tal como é possível identificar em fotografias apresentadas no laudo técnico juntado pela Recorrente:



Com essas inclusões, as contas analíticas que devem ter as glosas revertidas, desde que vinculadas às contas sintéticas acima apontadas, são as seguintes:

- (a) 43104002 – Água e Esgoto;
- (b) 43104006 – Gás p/ refrigeração;
- (c) 43111028 – Serviços de limp. PJ.

Continuando-se a análise acerca dos insumos que foram objeto de glosa fiscal, verifica-se que há diversos bens e serviços adquiridos que sequer passam pelo “Teste de Subtração” proposto pelo STJ, tal como é o caso dos gastos com publicidade e propaganda, ou que são alheios ao exercício direto do objeto social da Recorrente, tal como é o caso dos gastos administrativos e de informática. Para estes, a manutenção das glosas se impõe, excetuando-se, contudo, os específicos casos trazidos a seguir.

## 1.2. Créditos de depreciação vinculados aos ativos imobilizados

No caso dos créditos de depreciação vinculados aos ativos imobilizados, embora o dispositivo legal que fundamenta o creditamento não seja o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pode-se dizer que os fundamentos apresentados na parte “1.1.” deste tópico são aqui aplicáveis, isto porque estabelece o art. 3º, inciso VI, das mencionadas leis, que máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado geram créditos de PIS/COFINS – pela via da depreciação -, desde que utilizados na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.



Desta forma, sob essa linha de argumentação, não só os ativos imobilizados alocados nos centros de custo da “padaria” e do “sushi” devem ser considerados como aderentes à norma autorizativa de apropriação de créditos, como também os do “Açougue”, “Rotisseria” e de “Frios e Laticínios” e “Lanchonete”, uma vez que são setores produtivos da empresa comercial em questão.

**2. Fretes entre estabelecimentos de mesma titularidade – Tópico 03 (“Serviços utilizados como insumos”) e Tópico 04 (“Armazenagem e frete na venda”) do TVF**

A Fiscalização procedeu à glosa de créditos apurados sobre fretes, pois concluiu que o serviço de transporte contratado pela Recorrente era utilizado para a realização de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de sua titularidade, fato esse que não foi negado pela empresa.

Em sua defesa, a Recorrente defende que a legislação aplicável ampara o procedimento por si adotado, isto porque o artigo 3º, inciso IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, autoriza a apuração de créditos sobre os fretes incorridos em sua “operação de venda”, sustentando que, por “operação de venda”, devem ser alcançadas todos os gastos com frete em sua operação logística, incluindo-se aí as transferências realizadas entre seus estabelecimentos.

De fato, na doutrina e na jurisprudência, há corrente que entende que a expressão utilizada pela legislação, “frete na operação de venda”, alcançaria a todos os fretes contratados para o transporte de produtos acabados, isto porque, não fosse esse o sentido e alcance da norma, teria o legislador se valido de expressão menor, tal como “frete na venda” ou “frete incorrido na venda”.

Entretanto, é importante salientar que, nesse mesmo dispositivo, exige-se que, para que se tenha direito ao creditamento nessa modalidade, o gasto incorrido com o frete deve ser suportado pelo vendedor, fato esse que só pode ocorrer na operação final, de transporte entre o estabelecimento do vendedor e o estabelecimento do adquirente, isto porque, para os fretes antecedentes, determinam as normas contábeis (item 11 da Resolução CFC nº 1.170/2009) que esses devem ser acrescidos ao custo de aquisição da mercadoria e, se assim o é, o ônus financeiro de tais fretes é transferido ao adquirente via preço, impedindo, dessa forma, a possibilidade de aplicação do art. 3º, inciso IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

É relevante destacar que a atual jurisprudência do STJ é no sentido de não considerar esse tipo específico de frete como insumo, podendo-se aqui citar o AgInt no REsp nº 848.573/SP:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART.

535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS.

CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, 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. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 01.03.2019).

Sendo assim, deve ser mantida a glosa em relação aos gastos incorridos com o frete para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, bem como sobre o combustível utilizado nessa atividade.

### 3. Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, de forma a determinar a reversão das glosas referentes aos insumos utilizados no açougue, na rotisseria, no setor de processamento de frios e laticínios, e lanchonete, além de encargos de depreciação sobre ativos imobilizados alocados nos centros de custo “açougue”, “rotisseria”, “frios e laticínios” e “lanchonete”, pois vinculados à atividade produtiva comercial da empresa.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Redator Designado

1. Sem prejuízo dos portentosos e inovadores fundamentos descritos no voto do Conselheiro Bruno, ousou deles divergir ao menos em parte.

2. De saída, Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final que englobam, mas não se esgotam, na transformação, na montagem, no beneficiamento, no acondicionamento ou *reembalagem* ou a renovação e o recondicionamento.

2.1. Assim, como bem constata o Conselheiro Bruno, no caso da Rotisseria há verdadeira transformação dos ingredientes na comida pronta. É algo estranho a fiscalização ter concedido créditos para “Comida semi-pronto FP” e não ter concedido para os gastos com a comida pronta, isto é, com mais uma etapa de produção – raciocínio este que pode ser aplicado a concessão de gastos com a produção do pão (padaria) mas não com a produção do sanduiche.

2.2. Por sua vez, as atividades de frios e laticínios são equiparáveis à reembalagem (transformação da peça de embutido no embutido fatiado) e as atividades de açougue (nomeadamente, segregação da parte dianteira ou traseira do bovino nos conhecidos cortes – picanha, maminha, fraldinha, cupim, etc) são equiparáveis ao beneficiamento, modificar e aperfeiçoar o acabamento e a aparência do produto – por sinal, esta atividade é chamada de desossa industrial.

3. Sem prejuízo de concordar com a concessão de crédito de insumos para estas atividades, nos termos do voto do relator, tal raciocínio não pode ser alargado sem ajustes para as glosas do ativo imobilizado. Isto porque, o inciso VI das Leis das contribuições não cumulativas permitem a concessão do crédito aos bens do ativo “*utilizados na produção dos bens destinados à venda*”, logo, tal qual no insumo, após o término do produto a ser vendido, não é possível a concessão de crédito de PIS e COFINS com fundamento no inciso ora tratado.

3.1. Ao analisarmos as planilhas de glosas de bens do ativo (Anexo III do TVF), notamos que boa parte das glosas se referem a máquinas expositoras, utilizadas após o encerramento do processo produtivo, salvo Câmaras Frias (no caso do Açougue), Selador à Vácuo e Fatiador/Cortador (no caso dos Frios e Laticínios).

4. O Conselheiro Bruno concede créditos também para expositores de venda a título de armazenagem (o que torna indiferente a abordagem desta declaração), porém, os créditos de armazenagem são concedidos de acordo com a despesa incorrida no mês (artigo 3º, §

1º II das Leis 10.637/02 e 10.833/03) e as despesas com armazenagem são tomadas como encargos de depreciação (artigo 3º, § 1º III das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

4.1. Destarte, por não ser possível fusionar os regimes de apropriação de benefício fiscal (artigo 111 do CTN) nem por equidade (artigo 108 § 2º do CTN), a glosa era mesmo de rigor.

5. Destarte, admito, porquanto tempestivo, e conheço do recurso voluntário dando parcial provimento ao mesmo no tema créditos do ativo imobilizado, limitado às Câmaras Frias (no caso do Açougue), Selador à Vácuo e Fatiador/Cortador (no caso dos Frios e Laticínios), consequentemente, negando crédito aos demais bens do ativo. No mais, acompanho o voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Oswaldo Goncalves de Castro Neto**