



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 10380.006545/2004-98  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-001.364 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 19 de julho de 2012  
**Matéria** Crédito PIS Não-Cumulativo  
**Recorrente** DEL MONTE FRESH PROD BRASIL LTDA.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Ano-calendário: 2003

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do Pis/Pasep.

PIS NÃO-CUMULATIVO. FRETES. OPERAÇÕES DE VENDAS.

O creditamento de gastos com fretes, desde que contratados com pessoas jurídicas domiciliado no País, poderá ser usado se estiver relacionado à uma operação de venda.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

As embalagens que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens de transporte) não geram direito a creditamento em relação a suas aquisições.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I - Por unanimidade de votos negar provimento quanto às glosas decorrentes dos encargos de depreciação. II - Pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos em relação às aquisições de embalagens. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora), Sidney Eduardo Stahl e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo. III - Por

**maioria de votos negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos em**

relação às despesas com fretes. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora) e Sidney Eduardo Stahl. Designado o Conselheiro José Luiz Bordignon para elaborar o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel- Relatora

*(assinado digitalmente)*

Jose Luiz Bordignon- Redator Designado

*(assinado digitalmente)*

Flávio de Castro Pontes

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sérgio Celani, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio de Castro Pontes.

## Relatório

transcrito:

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ - Fortaleza/CE, abaixo

*"Trata-se de processo contendo Pedido de Ressarcimento de crédito correspondente ao Pis/Pasep – Exportação, apurado sob a sistemática do regime de incidência não-cumulativa, referente ao 2º Trimestre de 2003, totalizando R\$ 128.137,87, formalizado mediante a transmissão do PER/DCOMP de número 24427.14199.290906.1.3.085228, fls. 17/27.*

*Tendo por substrato Informação Fiscal elaborada pelo Serviço de Fiscalização local, fls. 105/107, a DRF Fortaleza, por meio de Despacho Decisório datado de 29/10/2010, fls. 154/157, reconheceu crédito no valor de 95.182,81 e homologou parcialmente as compensações.*

*O não reconhecimento integral decorreu de glosas efetuadas em determinados créditos considerados pela pessoa jurídica, mais especificadamente concernentes a fretes, despesas com depreciação e com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagem destinada ao transporte.*

*Quanto às glosas com fretes e despesas com depreciação, consubstanciadas nos demonstrativos de fls. 76/103, nos valores respectivos de 15.465,43 e 9.009,44, foram efetuados pelos fundamentos a seguir delineados.*

*Segundo registrado na Informação Fiscal, quanto aos descontos com os fretes, foi afirmado que "Somente a partir de fevereiro de 2004 é que passou a ser admitido, para fins de apuração de crédito de PIS, as despesas com frete, conforme Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu art. 3º, inciso IX do caput, c/c art. 15, inciso II e art. 93". Em relação às despesas com depreciação, a glosa efetivou-se porque "não houve a apresentação das notas fiscais que comprovam a despesa que deu origem à depreciação".*

*No que diz respeito à glosa correspondente ao item pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagem destinada ao transporte, teve como lastro o demonstrativo de fl. 104, no valor de 8.480,19, tendo sido afirmado que de acordo com esclarecimentos e fotos apresentados pela empresa, "os pallets e as cantoneiras são utilizados no processo como embalagem, tendo como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, promovendo, assim, uma eficiente movimentação das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os locais destinatários".*

*Ante a situação explanada, com base no disposto pelo inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, combinado com o § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e art. 6º do Decreto nº 4.544, de 2002, afirmou a autoridade fiscal que “somente dão direito ao crédito de PIS as embalagens que condicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito do PIS”.*

*No Despacho Decisório, a Autoridade Local reiterou o posicionamento versado na Informação Fiscal e deliberou pelo reconhecimento parcial do crédito, no valor de 95.182,81. A ciência deu-se em 08/11/2010, fl. 154/157.*

*Não satisfeita com o que foi decidido, em 30/11/2010 a pessoa jurídica apresentou Manifestação de Inconformidade, 166/177, argumentando tratar-se de empresa “produtora de variados tipos de frutas in natura destinada à exportação, de modo que para garantir a qualidade e conservação de seus produtos é INDISPENSÁVEL a utilização de determinados materiais para a embalagem”.*

*Segundo consta na Informação Fiscal, “somente as embalagens que condicionam os produtos de forma individual e autônoma poderiam gerar crédito de PIS. Assim, as demais embalagens utilizadas, em especial àquelas adquiridas para a proteção das frutas frescas durante seu transporte ao exterior, não gerariam direito ao crédito”.*

*Todavia, no entender da impugnante, “os pallets, cantoneiras e demais produtos são considerados embalagens de acondicionamento”, posto que a tipificação adotada pela autoridade fiscal teria se apoiado, dentre outros, no art. 6º do Decreto nº 4.544, de 2002, o Regulamento do IPI, enquanto no caso presente a matéria em discussão diz respeito a apuração da Contribuição para o Pis/Pasep de forma não-cumulativa, regime que não se confunde com a não-cumulatividade encontrada no IPI.*

*Afirmou a peticionante que “estamos tratando de créditos de PIS, o qual tem como fato gerador as receitas provenientes da PRODUÇÃO da empresa. Registre-se, por oportuno, no vertente caso o contribuinte não é uma indústria, mas uma produtora de frutas frescas, sem qualquer beneficiamento”, que a distinção entre a embalagem de apresentação e embalagem de transporte fora definida para fins de incidência do IPI (RIPI), não sendo considerada no caso de ressarcimento do PIS, que possuem um fato gerador mais amplo”. Ao seu ver, “Na legislação, tanto do PIS, quanto da COFINS, os créditos de embalagem utilizadas na produção são expressamente autorizadas, conforme veremos ao longo desta manifestação”.*

*Discorreu ainda que os “pallets (ou estrados), as cantoneiras, e os demais produtos utilizados no processo produtivo, têm como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação de uma mercadoria extremamente frágil (fruta fresca e natural) nas empilhadeiras e carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os locais destinatários”, que*

*“sem tais materiais seria impossível a comercialização de frutas in natura para o exterior!” face o que não poderia haver qualquer dúvida quanto ao direito a referido crédito.*

*Objetivando fundamentar sua argumentação, trouxe à colação doutrina do insigne constitucionalista Roque Antônio Carrazza, ementas de Soluções de Consulta prolatadas nas Divisões de Tributação (Disit) da 6ª e da 10ª Regiões Fiscais e das Soluções de Consultas Internas nº 102 e nº 118, ambas de 2008.*

*De acordo com a hermenêutica da peticionante, seria possível se depreender dessas duas últimas ementas que “Não configurando ativo imobilizado, surge a possibilidade de ressarcimento de crédito no caso em apreço, e; Se até nos casos que não há a suspensão do tributo torna possível o ressarcimento dos créditos, quanto mais no caso em tablado”, arrematando no sentido de que “os pallets (ou estrados) e as cantoneiras, e os demais produtos objeto de glosa, são, unicamente, materiais de embalagem, não retornando a empresa exportadora, e por isso, gerando créditos por não pertencerem ao ativo imobilizado”.*

*No que tange à glosa correspondente às despesas com frete, decorrente da possibilidade do creditamento somente a partir de fevereiro/2004, face o determinado pelo art. 3º, inc. IX e art. 15, inc. II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, manifestou-se no sentido de que referida legislação não teria trazido qualquer inovação quanto ao aproveitamento de crédito do Pis, referente a despesas com fretes, posto que a Lei nº 10.637, de 2002, já permitiria a utilização de crédito dessa natureza. Segundo o contribuinte, a glosa em questão teria se apoiado em lei estritamente elucidativa, que unicamente esclareceu possibilidade já abrangida pela Lei nº 10.637, de 2002.*

*Ao final de suas considerações postulou o deferimento integral do crédito e a homologação das compensações em sua totalidade, como também que fosse oportunizada a sustentação oral por parte do signatário da peça em apreciação, quando da inclusão do presente processo em pauta de julgamento.*

*Acompanhando a Manifestação de Inconformidade, foram apresentadas cópias de Instrumento Público de Procuração e da 53ª Alteração Contratual.*

*A Unidade Local efetuou os cadastramentos necessários nos sistemas de controle interno e encaminhou o processo à esta DRJ para conhecimento e deliberação.*

*É o que se tem a relatar.”*

Analisando o litígio, a DRJ - Fortaleza/CE entendeu por bem manter a decisão que homologou parcialmente a compensação, conforme ementa abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2003 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO, CRÉDITOS, INSUMOS.*

*O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos assim entendidos 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.*

*PALLETS, CANTONEIRAS E DEMAIS PRODUTOS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE.*

*As embalagens que não são incorporadas ao produto durante a fase de produção, mas apenas ao final desse ciclo, destinam-se tão somente ao transporte não gerando, por conseguinte, direito ao crédito.*

*DESPESA COM FRETE. CRÉDITO. DESCONTO DO VALOR APURADO.*

*A dedução no valor apurado da contribuição do PIS/PASEP pelo crédito gerado com as despesas com fretes, nos casos dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor, tornou-se possível somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, conforme estabelecido pelo art. 93, inc. I do citado diploma legal.*

*SUSTENTAÇÃO ORAL. DESCABIMENTO.*

*No âmbito da legislação processual tributária, inexistente previsão para a realização de sustentação oral durante a sessão de julgamento de primeira instância.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido”.*

Consta nos autos recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- As despesas com serviços de expedição de produtos enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva. Isto é, as despesas relativas às embalagens destinadas ao transporte dos produtos geram crédito de PIS;*
- Não houve omissão no que se refere às glosas relativas à depreciação, uma vez que o pedido aduzido na Manifestação de Inconformidade fez referência à totalidade do valor requerido no Pedido de Ressarcimento;*
- O direito ao aproveitamento de créditos relativos às despesas com fretes já estaria albergado pelo inciso II do artigo 3º da Lei nº. 10.637/2002.*

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Em síntese, o que será analisado no presente processo administrativo é se a Recorrente faz jus a créditos de PIS decorrentes de despesas com depreciação, com fretes e com materiais de embalagem destinados ao transporte dos produtos ao destinatário final.

Pois bem.

Por meio do despacho decisório proferido nos autos, a Delegacia da Receita Federal em Fortaleza/CE houve por bem negar homologação ao Pedido de Ressarcimento decorrente das despesas de depreciação, com relação às quais não houve a apresentação de notas fiscais comprobatórias de sua origem.

A referida decisão foi mantida pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Fortaleza/CE, ao argumento de que a Recorrente teria se mantido omissa quanto às glosas decorrentes dos encargos de depreciação, tratando-se de matéria não impugnada.

Embora o pedido aduzido na Manifestação de Inconformidade faça referência à totalidade do valor requerido no presente Pedido de Ressarcimento, é certo que a Recorrente não trouxe, em nenhum momento que lhe fora oportunizado o direito de defesa, qualquer elemento ou fundamento capaz de infirmar o entendimento da Delegacia de origem, no sentido de que inexistente a comprovação da origem das despesas de depreciação glosadas. Por esta razão, voto pelo conhecimento e desprovimento do Recurso Voluntário neste ponto.

No entanto, o inconformismo da Recorrente no que diz respeito às despesas com materiais de embalagem e com fretes merece prosperar.

Não se discute que o regime de créditos na sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS é mais amplo que aquele utilizado no âmbito da não-cumulatividade do IPI. Nesse sentido é o magistério de Marco Aurélio Greco, confira-se:

*"Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.*

*Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.*

*Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 53, §3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja "produto industrializado", de modo que a palavra "insumo" só pode evocar sentidos que sejam*

*necessariamente compatíveis com essa idéia (= algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.*

*Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo".*

*Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.*

*Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.*

*No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).*

*Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI".*

*(Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, juL/ago. 2008)*

Observe-se, portanto, que a análise do regime de créditos atinentes à não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve levar em consideração todas as atividades envolvidas no processo de formação da receita ou faturamento de determinada pessoa jurídica.

Aplicando-se tais ensinamentos ao caso concreto, não há dúvidas de que a exportação das mercadorias integra o processo de formação da receita da Recorrente. Deste modo, as despesas incorridas com o material de embalagem necessário ao transporte dos

produtos da Recorrente (e, em última análise, à sua distribuição e comercialização), deve gerar direito ao aproveitamento do crédito de PIS e COFINS.

Soma-se ao exposto acima que a Instrução Normativa nº. 404/2004, ao dispor sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833/2003, não distingue, no conceito de insumo, qualquer espécie de material de embalagem para fins de desconto de créditos, veja-se:

*“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*(...) § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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; (...).”*

Sobre o tema, inclusive, já se pronunciou a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF:

*“INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.*

*O COFINS incidente nas aquisições de bens e serviços utilizados no processo produtivo, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, gera direito a crédito.*

*Recurso Voluntário Provido”.*

*( Processo nº 13931.000340/200756, Recurso nº 511.759 Voluntário, Acórdão nº 330200.766, Sessão de 10 de dezembro de 2010)*

Extrai-se do inteiro teor do voto condutor do referido julgado:

*“Quanto aos paletes, estrados, ripas e etiquetas, o acórdão recorrido nega o creditamento aduzindo que a contribuinte os utiliza para embalar e proteger seus produtos até o seu destino final, se destinando inequivocamente apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização. Mas apenas com a sua utilização depois de concluído o processo produtivo, não pode gerar direito ao crédito da contribuição.*

*Ao contrário do que afirma o decisum, entendo que esses produtos são incorporados ao produto final, pois sem eles não podem ser comercializados, quer por exigência da legislação,*

*quer por propiciar o manuseio/transporte. O seu enquadramento como insumo está previsto na alínea “a”, inc. I, do § 4º, do art. 8º, da INSRF 404/04, ipso verbis:*

*§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

***I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.***

***a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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; (grifo nosso)***

*Conveniente lembrar a regra de hermenêutica insculpida no aforismo de que ao intérprete não cabe distinguir quando a norma não distingue, restando inconcebível interpretação restritiva, assim como o estabelecimento de óbices não expressamente previstos na lei. No caso em comento, a norma contempla “material de embalagem”, sem qualquer especificação, portanto abrange todo tipo de embalagem aplicado no processo produtivo, independentemente de sua finalidade, vez que a norma não faz distinção.*

*Portanto, os créditos decorrentes da aquisição de paletes, estrados, ripas e etiquetas, utilizados para embalar, armazenar, proteger e identificar seus produtos, podem ser deduzidos”.*

Finalmente, o Recurso Voluntário interposto pela Recorrente também deve ser provido no que se refere às despesas com fretes. De fato, a possibilidade de desconto de créditos decorrentes de serviços utilizados como insumos na produção de produtos destinados à venda sempre esteve albergada pelo inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, que assim determina:

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

*(...)*

*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;”.*

É o que verifica na hipótese. A “PLANILHA I - GLOSAS EFETUADAS EM DESPESAS COM FRETES” que instrui os autos faz menção à nota fiscal de entrada, emitida pelos fornecedores ali listados, donde se presume que o valor do frete corresponde a serviço utilizado pela Recorrente em seu processo produtivo.

Ora, a própria legislação de regência, como visto, admite que serviços sejam utilizados como insumo na produção de bens. Infere-se, aí, que o legislador tributário adotou

um sentido amplo para o termo, fazendo com que seu alcance chegasse a uma utilidade fruída pelo produtor para viabilizar a venda de seu produto – no caso, o serviço de transporte.

Importante ressaltar que o PIS é contribuição cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento. Por essa razão, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita/faturamento. O processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção **de todos os elementos relevantes para sua obtenção.**

Daí se conclui serem considerados como "utilizados como insumo" para fins de não cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições.

Assim, entendo que a alegada inovação promovida pela Lei nº. 10.833/2003, que teria trazido ao mundo jurídico a possibilidade de aproveitamento de créditos na contratação de fretes, veio apenas convalidar o que, na prática, já estava autorizado, em termos amplos, pelo artigo 3º., inciso II, da Lei no. 10.637/2002.

Neste sentido, voto pelo conhecimento e parcial provimento do Recurso Voluntário, reconhecendo o direito de desconto de créditos decorrentes de despesas com fretes e materiais de embalagem.

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro José Luiz Bordignon, Redator Designado

Não obstante as respeitáveis razões exaradas no voto da ilustre Relatora, discordo do seu entendimento quanto a possibilidade de creditamento de despesas com fretes e de materiais de embalagem, e o faço pelos motivos abaixo explicitados.

### 1. Das Despesas com Fretes

A Recorrente se insurge contra as glosas de suas despesas com fretes. Sustenta o direito aos referidos créditos em razão de:

*“O Ilustre Auditor glosou a importância de R\$ 16.897,89 (dezesesseis mil, oitocentos e noventa e sete reais e nove centavos) referente as despesas com frete.*

*O Agente Fiscal afirma que somente a partir de fevereiro de 2004 o aproveitamento de crédito de PIS, a título de despesa de frete, passou a ser permitido, justificando assim a glosa no artigo 3º, IX; artigo 15, II e artigo 93 da Lei nº 10.833/2003.*

*Todavia, cumpre-nos elucidar que a referida legislação não trouxe qualquer inovação sobre a matéria de aproveitamento de crédito de PIS, referente a despesas com frete, uma vez que a Lei nº 10.637/2002 já permitia a utilização dos créditos referente a despesas com frete.*

[...]

*Ora, a glosa efetuada pelo Agente Fiscal teve fundamento legal em uma lei estritamente elucidativa, ou seja, uma lei que não inovou ou gerou direitos, mas unicamente esclareceu uma possibilidade já abrangida pela Lei nº 10.637/2002.*

*Desse modo, torna-se indevida a glosa efetuada pelo Agente Fiscal, pelos motivos acima, posto ter o contribuinte agido dentro dos limites permissivos da legislação”.*

Importante se faz, para bem analisar a questão aqui discutida, trazer a lume a legislação de que trata o direito ao crédito das despesas com fretes, nas operações de vendas, arcado pela pessoa jurídica, relacionadas à apuração das Contribuições não-cumulativas para o Pis/Pasep e Cofins.

A Lei nº 10.637, de 2002, instituidora do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, fixou em seu art. 3º quais os custos/despesas passíveis de integrar a base de cálculo como crédito a ser descontado, dentre os quais o valor dos serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A partir da Lei nº 10.833, de 2003, o regime de apuração não-cumulativa passou a ser adotado também para a Cofins, sendo admitido, a partir de então, o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e **frete, na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei:

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

*[...]*

*IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. [...]*

Por sua vez, o art. 15 da Lei nº 10.833/2003 estendeu o permissivo previsto no inciso IX às pessoas jurídicas incluídas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Da análise da evolução legislativa acima exposta, permite-se concluir que o creditamento de gastos com fretes, desde que contratados com pessoas jurídicas domiciliado no País, somente poderá ser usado se estiver relacionado à uma operação de venda. É questão de prova. No entanto, a Recorrente não trouxe, seja na impugnação, seja nessa instância recursal, qualquer elemento que demonstrasse a vinculação da referida despesa com as operações de venda.

Portanto, no caso em tela, os gastos relativos ao frete de que trata a planilha I, fls. 55/69, no valor de R\$ 12.365,56, não são passíveis de creditamento para fins de apuração do valor devido das contribuições não-cumulativas.

## **2. Pallets, Cantoneiras e Demais Produtos Utilizados em Embalagem.**

Com relação as glosas das despesas com embalagens, a Recorrente assim defendeu seu direito:

*“As embalagens desconsideradas são essenciais para garantir eficiência na exportação, permitindo a conservação dos produtos no final até sua chegada no porto de destino, atendendo assim a sua qualidade.*

*Os pallets (ou estrados), as cantoneiras e os demais produtos utilizados no processo produtivo, têm como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação de uma mercadoria extremamente frágil (FRUTA FRESCA E NATURAL) nas empilhadeiras e carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os locais destinatários, conforme documentos anexos.*

*Ademais, os pallets, as cantoneiras e demais produtos utilizados para a embalagem não compõem o ativo imobilizado da*

*empresa, uma vez que tais mercadorias não retornam a empresa exportadora, sendo colocadas nos containers e entregues aos seus clientes, pois sem estes produtos não seria possível o seu transporte e comercialização.*

*As referidas embalagens viabilizam a operação de uma fruta produzida no Ceará e consumida ainda fresca na Europa. Sem elas, as operações não poderiam se realizar”.*

Em apertada síntese, pretende a Recorrente ter assegurado o direito creditório relativo a contribuição para o PIS no que tange a despesas de embalagens (*pallets*, cantoneiras e demais produtos) utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas destinadas à exportação. Defende a tese de que os gastos com embalagens, sejam elas de acondicionamento ou transporte, estariam enquadrados no conceito de insumos.

Nesse aspecto, é meu pensar que a Recorrente não tem razão. O alargamento do sentido do termo “insumos” que se quer imprimir não pode prosperar.

No caso vertente, as despesas com embalagens não se relacionam com o processo produtivo da empresa, mas em etapa posterior à produção do bem, isto é, ao transporte inerente à fase de comercialização do produto.

Assim sendo, uma vez que a lei se refere expressamente à utilização do insumo na **produção ou fabricação** e os aqui referidos não se relacionam diretamente com o processo fabril da empresa, por ausência de permissivo legal, os dispêndios agregados em momento posterior à conclusão do processo produtivo (**embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias**), não podem ser descontados como créditos na apuração das contribuições não-cumulativas.

Destarte, também improcedente a argumentação da Recorrente nesse tópico.

Com estas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
José Luiz Bordignon