



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.972902/2012-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.620 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2021
Recorrente PADMA INDUSTRIA DE ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferação**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Neste sentido, confere-se o aproveitamento do crédito das contribuições os gastos com: (a) produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; (b) lenha e combustível bpf para aquecimento de caldeiras;

EMBALAGENS DE TRANSPORTE OU ARMAZENAGEM. PRESERVAÇÃO DO INSUMO OU PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características da matéria-prima ou do produto, durante as etapas de industrialização ou armazenagem, o aproveitamento de crédito é possível com fundamento no Art. 3.º, das Leis 10.637/02 (PIS/Pasep) e 10.833/03 (Cofins), pois configurada a essencialidade do insumo.

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e de produtos acabados, por serem tais serviços essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e comercialização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de crédito de Cofins não cumulativo, desde que atendidos aos demais requisitos prescritos na Lei nº 10.833/03, da seguinte forma: I – por unanimidade de votos, em relação às aquisições de GLP (combustíveis) utilizados em empilhadeiras; II – por maioria de votos, em relação às aquisições de caixas, cantoneiras de papelão e película transparente, utilizados como materiais de embalagens, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento na matéria.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Reproduzo os excertos do relatório da decisão recorrida que versam acerca da matéria que remanesce em litígio no presente julgamento:

Trata-se o presente processo de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório emitido pela DERAT SÃO PAULO-SP, que deferiu parcialmente o PER nº 26624.05498.230511.1.1.11-3736, no valor de R\$ 2.375.359,43, referente a créditos de Cofins não-cumulativa Mercado Interno do 4º Trimestre de 2007. Foi reconhecido o direito creditório contra a Fazenda Nacional no valor de R\$ 1.866.132,75.

O contribuinte em epígrafe é empresa do ramo da alimentação (antiga Parmalat), e produz ou produziu, no período fiscalizado, leite UHT, bebidas lácteas, creme de leite, leite condensado, biscoitos, sucos, dentre outros.

No período sob análise teve como principal matéria prima (variando entre 40% e 60%), o leite cru resfriado, adquirido de pessoas físicas e cooperativas produtoras.

Outras matérias primas adquiridas compreendem principalmente embalagens de apresentação e para transporte dos produtos citados, aromas e polpas de frutas, farinhas, açúcar, gás e outros combustíveis para geração de calor e energia.

[...]

A autoridade fiscal, entretanto, efetuou a glosa dos produtos discriminados abaixo, por entender não serem classificados como insumos:

- Película transparente;

[...]

- GLP recipiente 20 Kg;

- Caixas e cantoneiras de papelão nos diversos tamanhos;

[...]

O GLP em botijões de 20 Kg são utilizados nas empilhadeiras (combustível), segundo informação do próprio contribuinte, e foge ao conceito de insumo estabelecido, tanto pela Lei nº 10.637/2002, quanto pela Lei nº 10.833/2003.

As caixas e cantoneiras de papelão e a película transparente foram glosadas por serem consideradas embalagens de transporte. Exemplificando: caixas de papelão que acomodam 12 (doze) embalagens de 01 (um) litro de leite, envolvidas em filme plástico.

Nesse caso, a caixa e o filme teriam como objetivo facilitar, acomodar e transportar maior quantidade do produto que será exposto nas prateleiras dos estabelecimento varejistas.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em 09/05/2013 e, inconformado, apresentou Manifestação de Inconformidade em 10/06/2013, resumida a seguir.

Inicialmente, o contribuinte faz um breve relato dos fatos ocorridos, concluindo que não procede a glosa de parte dos créditos pleiteados no pedido de ressarcimento, sendo impositiva, portanto, a reforma do despacho decisório.

Esclarece a manifestante que na análise dos créditos pleiteados, o agente fiscal adotou o entendimento baseado na legislação do IPI o que resultou na restrição do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS apenas à matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, com exclusão ainda daquela destinada ao transporte da mercadoria.

Que extrai-se das IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que o creditamento das contribuições sociais encontra-se adstrito aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros 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.

Logo, o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo, todavia, não basta que o bem seja aplicado diretamente no processo de produção do produto industrializado, mas que a subtração deste obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda da qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Cita Acórdãos do CARF.

I – Das Glosas

- Dos Materiais de Embalagem

A fiscalização considerou que os materiais de embalagem, consubstanciados nos itens Película transparente; Bandeja PVC; Caixas e cantoneiras de papelão nos diversos tamanhos foram utilizados para o acondicionamento para transporte das mercadorias e, portanto, não poderiam ensejar direito ao crédito de COFINS.

[...]

b) Película transparente, Caixas e cantoneiras de papelão. Como descrita pelo próprio fiscal, sua utilidade é a de facilitar, acomodar e transportar 12 (doze) litros de leite para disposição ao consumidor nos estabelecimentos varejistas. Vê-se, pela própria descrição, que a função destes itens não é apenas de transporte, pois as caixas com 12 litros de leite

ficam dispostas para venda diretamente ao consumidor, que, por sua vez, em boa parte das vendas opta pela embalagem em maior quantidade, chegando em muitos casos a levar, 2 (duas) caixas com 12 litros cada, que em uma família comum é consumida no prazo máximo de 1 (um) mês.

Não se pode olvidar que se as unidades de leite não saíssem da fábrica agrupadas em conjunto de 12, embaladas com a referida película, caixa e cantoneira de papelão, além de dificultar absurdamente o transporte, resultaria na redução da qualidade do produto, eis que as referidas unidades ficariam amassadas e com aspecto que certamente levaria a rejeição do produto pelo consumidor. Ainda que as referidas embalagens fossem consideradas apenas para fins de transporte das mercadorias, a glosa seria indevida eis que a embalagem de transporte integra o custo de venda do produto e faz parte do processo de industrial, que só se encerra com a aquisição pelo consumidor final, além do que, a embalagem destinada ao transporte visa à conservação e proteção do produto durante o transporte contra agentes externos indesejáveis.

Cita Acórdãos do CARF.

- Do Gás Combustível

Trata-se de gás combustível utilizado para impulsionar as empilhadeiras, que por sua vez, são imprescindíveis à atividade da Requerente, que precisa locomover as matérias primas e os produtos para viabilizar o transporte dos mesmos até os estabelecimentos varejistas. Diante da imprescindibilidade deste item no processo produtivo e da expressa disposição legal que reconhece o direito ao crédito de combustíveis utilizados como insumo, resta evidente o direito da Requerente ao referido crédito.

[...]

II - Da Correção Monetária dos Créditos Indeferidos

O pedido de ressarcimento destes créditos foi efetuado em 23/05/2011, mas a Receita Federal só concluiu a análise em 09/05/2013, ou seja, praticamente 2 (dois) anos após a transmissão do pedido, isto porque foi compelida por meio de medida judicial.

É certo que por força do artigo 83, § 5º da IN nº 1300/2012, os créditos objeto de ressarcimento não sofrem a incidência de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, entretanto, esta ausência de atualização só pode durar no período compreendido entre a data da escrituração do crédito (origem) até a data do protocolo do pedido de ressarcimento efetuado pelo contribuinte, pois a partir deste momento, fica o mesmo dependente apenas da análise da Receita Federal, que em todos os casos demora mais de anos para efetuar o ressarcimento, prejudicando ainda mais o contribuinte.

Cita Acórdão do CARF no sentido de reconhecer o direito do contribuinte à atualização destes créditos a partir da data do pedido.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, por maioria de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade reconhecendo o direito creditório adicional de R\$ 2.499,18 de COFINS não-cumulativa Mercado Interno, referente ao 4º trimestre de 2007. Da ementa da decisão constou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para a COFINS, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Esse entendimento tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 c/c o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, bem como da Nota Explicativa PGFN nº 63/2018 e Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O Acórdão da DRJ, na matéria que manteve as glosas e o indeferimento do despacho decisório, proferiu sua decisão sob os seguintes fundamentos:

1. A glosa sobre os dispêndios com “Caixas, Cantoneiras de Papelão e Película Transparente” se manteve porque a embalagem é apenas para facilitar a estocagem e transporte de caixas que acondicionam as embalagens de 1 litro de leite (unidade acabada) e tal procedimento é posterior à fase de industrialização, portanto, não essencial ao processo produtivo;

2. Os julgadores entendem que o combustível que concede o direito ao crédito, podendo ser considerado insumo, deve-se limitar exclusivamente àquele utilizado no transporte de matéria-prima e tal realidade não foi comprovada pelo contribuinte; e

3. Inexiste previsão de Lei para a correção/atualização dos créditos em Pedido de Ressarcimento; ao contrário, há vedação expressa neste sentido contida no art. 13 e 15 da Lei nº 10.833/03.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual insiste nos argumentos suscitados em manifestação de inconformidade relacionados às matérias em que se mantiveram às glosas e em relação ao pedido de atualização dos créditos a serem ressarcidos.

Trouxe à colação julgados recentes do CARF, inclusive deste Colegiado, no tocante às glosas mantidas pela decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Resta nesta instância litígio em face às glosas de crédito e atualização monetária dos créditos ressarcíveis.

Créditos da Cofins não cumulativa sobre aquisições

Na matéria, consta dos autos o inconformismo da contribuinte em face do despacho decisório, mantido hígido na decisão *a quo*, que não reconheceu o direito ao crédito das Contribuições Sociais não cumulativas (Cofins), sobre as aquisições de “Caixas, Cantoneiras de Papelão e Película Transparente” e GLP (combustível) utilizado em empilhadeira.

A recorrente desenvolve atividades relacionadas à industrialização e à comercialização no mercado interno de produtos alimentícios.

Dessa forma, consoante às Leis que instituíram a sistemática de apuração não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins é permitida à pessoa jurídica que se dedica à atividade industrial a tomada de créditos nas aquisições de bens e serviços considerados insumos na produção e prestação de serviços, e de despesas específicas, a teor do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, bem como de crédito de mercadorias adquiridas para revenda.

Assim, incumbe a este Colegiado decidir acerca da extensão dos dispêndios que a legislação de regência permite a apropriação dos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, considerando as seguintes premissas:

1. Este Conselho, incluindo esta Turma, há tempo, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da DRJ nas suas Instruções Normativas nºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como normalmente pleiteiam os contribuintes;

2. O Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento mantendo uma posição intermediária entre as legislações do IR e do IPI na concessão do crédito considerando-se a essencialidade ou relevância do bem ou serviço no processo produtivo, conforme o REsp nº

1.221.170/PR, julgamento de 22/02/2018 na sistemática de Recurso Repetitivo, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Isto posto, e por força da reprodução obrigatória do precedente acima, entendo que a aceção correta para a utilização do conceito de insumos, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, é aquela em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

2. **aferição casuística da essencialidade ou relevância**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa;

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido é de essencial importância ao processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens no processo industrial da contribuinte.

De forma geral, as glosas foram efetuadas porque as aquisições não se referiam a bens que se agregassem ou incorporassem aos produtos fabricados ou, segundo o entendimento das decisões anteriores (despacho decisório e DRJ) não se comprovou a essencialidade/relevância ou o dispêndio referiu-se à etapa posterior à industrialização.

A recorrente discorreu sobre cada uma das glosas indicando a utilização do bem ou serviço em seu processo produtivo.

Glosas de créditos sobre os dispêndios com Caixas, Cantoneiras de Papelão e Película Transparente utilizados como materiais de embalagens

São materiais de embalagens que não somente acondicionam as unidades dos produtos fabricados (a exemplo do leite em caixa) com fins ao transporte, mas, sobretudo porque revelam-se, por vezes, como uma outra unidade de apresentação, de exposição, e de venda do produto, quando comercializados em caixas contendo mais de uma unidade do produto. Por outro lado, entendo sua importância em manter a rigidez e estabilidade mecânica (evitar “amassados” das embalagens que na sua ausência pode implicar perdas (danos) e recusa pelo cliente.

Portanto, são essenciais ao processo de industrialização da contribuinte, devendo ser mantido o crédito, desde que observados os demais requisitos prescritos na Lei nº 10.833/03.

Os precedentes colacionados pela recorrente expressam o entendimento da Turma, conforme os Acórdãos: 3201-006.328, de 17/12/2019; 3201-006.509, de 30/01/2020; 3201-

005.359; 3201-005.721, de 25/9/2019; 3201-005.061, de 27/02/2019; e 3201-004.920, de 25/02/2019.

Glosas de créditos de GLP (combustíveis) utilizados em empilhadeiras

Os combustíveis, inclusive o GLP utilizado com tal finalidade, estão expressamente entre os dispêndios que concedem o direito ao aproveitamento do crédito da não cumulatividade da Cofins ao lado dos insumos, conforme disposto no inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, pois evidenciado a utilização na movimentação das empilhadeiras que transportam internamente matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Vê-se que o dispositivo legal não limita ou condiciona a utilização do combustível no transporte de insumo, material de embalagem ou ainda quanto ao estágio de fabricação do produto destinado à venda – em elaboração ou acabado.

Destarte, tais despesas são essenciais à consecução do objeto da pessoa jurídica e, portanto, com direito ao crédito da não cumulatividade da Cofins, observado os demais requisitos para seu aproveitamento (Lei nº 10.833/03). São exemplos de Acórdãos com este entendimento: 3201-007.258, de 23/9/2020, 3201-006.373, de 29/01/2020 e 9303-010.544, de 15/7/2020, com a reprodução da ementa deste último:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 01/01/2002

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETES E COMBUSTÍVEIS. TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre fretes e combustíveis utilizados no transporte de matérias-primas e produtos intermediários empregados no processo produtivo.

Atualização dos créditos em Pedido de Ressarcimento

Quanto à pretensão de se corrigir monetariamente os créditos ressarcidos, não há que se delongar na matéria em razão da edição da Súmula CARF nº 125, de aplicação obrigatória nas decisões deste Conselho, cujo teor é expresso na vedação da atualização dos créditos objeto de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins e que ainda confirma a aplicação dos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/03:

Súmula CARF nº 125 No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003, em que se apoia a súmula, veda, expressamente, a correção monetária ou a incidência de juros no aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas, *verbis*:

Art. 15. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Dispositivo

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para conceder o crédito da não cumulatividade referente a/ao (a) dispêndios com Caixas, Cantoneiras de Papelão e Película Transparente utilizados como materiais de embalagens; e (b) e GLP (combustíveis) utilizados em empilhadeiras, desde que atendidos aos demais requisitos prescritos na Lei nº 10.833/03 para o aproveitamento do referido crédito.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira