



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

<b>Processo nº</b>	10925.000380/2007-99
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3403-001.766 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de Matéria</b>	26 de setembro de 2012
<b>Recorrente</b>	PIS
<b>Recorrida</b>	BONDIO ALIMENTOS S/A
	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo do PIS o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção..

CRÉDITOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE E ETIQUETAS.

É legítima a tomada de crédito do PIS não-cumulativo em relação às aquisições de embalagens de transporte e etiquetas, por integrarem o custo de produção e serem indispensáveis à comercialização dos produtos.

CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE. REQUISITOS.

Os requisitos essenciais do conhecimento de transporte estão previstos no art. 744 do Código Civil e no Decreto nº 19.473/30. O art. 67 do Anexo 5 do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina não dispensou os transportadores beneficiários do regime especial de preencherem os campos obrigatórios dos conhecimentos de transporte de modo a permitir a perfeita identificação do remetente e do destinatário, bem como a natureza das operações.

CRÉDITOS. FRETES SOBRE COMPRAS E VENDAS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova do direito de crédito oposto contra a Administração Pública.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito do contribuinte tomar o crédito do PIS não – cumulativo em relação às aquisições de etiquetas e de embalagens para transporte.

[Assinado com certificado digital]

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

## Relatório

Trata-se de pedido de resarcimento de créditos do PIS não-cumulativo, transmitido em 27/10/2006, referente a exportações efetuadas no 2º Trimestre de 2005, que remanesceram após as deduções do valor da contribuição a recolher e das compensações efetuadas.

Por meio do termo de verificação de fls. 494/519 e do despacho decisório nº 60-DRF/JOA (fls. 520/521) foram glosados do cálculo do crédito os seguintes itens:

- 1) valores relativos a bens utilizados como insumos: neste item foram glosados basicamente aquisições de materiais de embalagem e etiquetas por terem sido enquadrados como embalagens de transporte e não de apresentação. A fiscalização entende que embalagens de transporte não dão direito ao crédito. Foram glosados também valores relativos a diversos bens por não se enquadrarem no conceito de insumo estabelecido nos atos administrativos da Receita Federal;
- 2) valores relativos a serviços utilizados como insumos: foram glosadas várias operações de frete sobre compras, em razão dos conhecimentos de transporte não permitirem a identificação do endereço, remetente, destinatário e número da nota fiscal, por estarem em branco ou simplesmente preenchidos com a expressão “DIVERSOS”, o que tornou impossível a análise do cabimento ou não do desconto de créditos relativamente a tais operações;
- 3) valores relativos a despesas de armazenagem e frete na operação de venda, em razão da operação não consistir em pagamento de frete, mas sim pagamento de diárias.

O despacho decisório concluiu que, após as glosas, o contribuinte tinha direito ao valor de R\$ 62.758,48 ao final do 2º Trimestre de 2005, para fins de resarcimento em espécie. Desse valor deveriam ser descontados os valores compensados.

Regularmente notificado do despacho decisório nº 60-DRF/JOA em 28/01/2008 (fl. 524), o contribuinte apresentou a petição de fl. 525, em 13/02/2008, na qual informou que do valor total deferido pela Receita Federal (R\$ 62.758,80), a requerente efetuou compensações totais de R\$ 38.407,80 (por meio de declarações de compensação), restando um saldo líquido passível de resarcimento de R\$ 24.350,68. Requereu que o valor de R\$ 24.350,68 fosse depositado na conta-corrente indicada na petição.

Em 27/02/2008 o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, em face do despacho decisório nº 60/2008, alegando, em síntese que as mercadorias e respectivas notas fiscais que não foram aceitas pelo fisco se referem, principalmente, a

aquisições de embalagens para o acondicionamento de mercadorias produzidas pela recorrente, e a contratação de fretes, para a entrega dos produtos industrializados ou para transporte de insumos. A glosa desses valores foi equivocada, pois sem esses insumos não seria possível o desenvolvimento de suas atividades. As embalagens adquiridas se inserem no conceito de matéria-prima, pois servem para acondicionar os produtos produzidos pela recorrente. E os fretes, assim como as embalagens, representam custo de produção. Requereu o acolhimento de suas razões a fim de que fosse reconhecido o direito de tomar o crédito sobre as notas fiscais de embalagens e os serviços de frete.

Por meio do Acórdão nº 20.583, de 23 de julho de 2010, a 4<sup>a</sup> Turma da DRJ – Florianópolis indeferiu a manifestação de inconformidade. Ficou decidido que as embalagens de transporte não dão direito ao crédito porque não se enquadram no conceito de insumo estabelecido nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Quanto aos fretes, ficou decidido que os conhecimentos de transporte não permitem identificar a natureza das operações a que se referem, em razão de irregularidade no preenchimento de vários campos obrigatórios. O contribuinte não contrapôs nenhuma alegação em relação ao preenchimento dos conhecimentos de transporte e nem trouxe aos autos nenhum outro documento capaz de esclarecer a questão. Somente dão direito a crédito os fretes pagos nas aquisições de insumos ou mercadorias que gerem direito de crédito. Ficou decidido que o contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova quanto ao direito aos fretes.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 10/08/2010, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 582/588 em 06/09/2010. Alegou que as embalagens são utilizadas para transportar os produtos aos clientes da recorrente, sem as quais não é possível o desenvolvimento das atividades. São embalagens maiores (caixas, que servem para acondicionar as dezenas de embalagens menores (plásticos que envolvem os frangos ou outros produtos – carnes). Não há como a recorrente entregar seus produtos, como por exemplo, a um cliente supermercado, apenas nas embalagens menores. Esses clientes nem sequer aceitam esses produtos, se não estiverem acondicionados em caixas, razão pela qual é evidente que se refere a um custo indispensável e, portanto, gerador de crédito do PIS. O art. 3º da Lei nº 10.637/02 não estabeleceu nenhuma distinção entre embalagens de apresentação ou de transporte. Essa subdivisão, que restringe o direito de crédito de PIS, é criação exclusiva das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, que ferem o princípio da estrita legalidade em matéria tributária. No que tange aos fretes, assim como às embalagens, eles representam custo de produção, ou simplesmente insumos na forma de serviço, pois se referem a prestações de serviços contratadas para o transporte de pintos, frangos vivos, mercadorias industrializadas, e insumos outros, todos utilizados estritamente na industrialização dos produtos fabricados pela recorrente, de acordo com seu objeto social. Esses fretes também servem para o transporte de mercadorias industrializadas pela recorrente até o estabelecimento dos seus clientes. Disse que os conhecimentos de frete não continham a identificação e o endereço do remetente, porque os transportadores prestam diversos serviços de fretes mensalmente à recorrente e emitem uma única nota fiscal mensal para cobrar esses serviços. São transportadores pessoa jurídica que possuem regime especial de emissão de documentos fiscais (nota fiscal), concedido pelo Estado de Santa Catarina, que os dispensa de emitir um conhecimento de frete para cada carga de frango ou para cada carga de pintos de um dia, já que o cliente pagador é sempre o mesmo (a recorrente). Esse regime especial é concedido a todos os frigoríficos de aves e suínos sediados em Santa Catarina e tem previsão legal no art. 67 do Anexo 5 do Regulamento do ICMS de Santa Catarina, cujo teor foi transscrito no recurso (fls. 586/587). O regime especial de emissão de um único documento fiscal mensal pelos transportadores de frangos vivos (matéria-prima da recorrente) tem previsão legal e visa desburocratizar a relação fiscal entre a recorrente

e seus inúmeros transportadores que realizam centenas de operações mensais. Por tal motivo, não pode haver obstáculo para que a recorrente possa se creditar do PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Atacou a conclusão do Acórdão de primeira instância na parte em que considerou que o direito ao crédito pelos fretes estaria vinculado ao direito ao crédito pelos insumos transportados. Tal restrição também é criação exclusiva da IN SRF nº 404/04. Requerer a reforma do Acórdão recorrido, para o fim de que seja reconhecido o direito de apurar o crédito de PIS sobre as notas fiscais de aquisição de embalagens e sobre os serviços de fretes.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão nestes autos se resume em estabelecer se as embalagens, as etiquetas e os fretes, cujos valores foram glosados pelo fisco, podem ou não gerar créditos da contribuição, à luz do art. 3º, II da Lei nº 10.637/02.

No que tange às embalagens e às etiquetas, a fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido nas normas complementares baixadas pela Receita Federal, que, basicamente, adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas por meio de contato direto com o produto em fabricação (PN CST nº 65/79). Assim, no âmbito do IPI, somente as embalagens de apresentação estão aptas a gerar créditos do imposto, pois perdem sua utilidade ao se integrarem ao produto final. Embalagens de transporte, por não se integrarem ao produto final e geralmente servirem para várias operações de transporte, não geram créditos do imposto.

A defesa, por seu turno, alegou que as embalagens são indispensáveis à comercialização do produto e que integram o custo de produção, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo legal que dá direito ao crédito. Embora a defesa tenha feito alusão à Lei nº 10.833/03, o caso concreto versa sobre créditos de PIS e esse direito está previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.637/02 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo a **produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...”).

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos** tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)"

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo do PIS, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e do PIS não-cumulativo permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito da Cofins o crédito se relaciona ao produto de forma mediata, pois está vinculado ao processo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação da Cofins, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.637/02, demonstra a impropriade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.637/02, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.637/02 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto nos artigos 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Assim, no caso dos autos, as embalagens de transporte e as etiquetas, embora não gerem créditos do IPI, são insumos aptos a gerarem créditos da contribuição no regime não-cumulativo porque integram o custo de produção do contribuinte, enquadrando-se na previsão do art. 290, I do RIR/99. Integrando o custo de produção, o valor desses insumos devem ser considerados no cálculo do crédito da contribuição, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02.

Relativamente aos fretes, o motivo da glosa foi a impossibilidade de se identificar o remetente, o destinatário e as notas fiscais vinculadas a cada conhecimento de transporte glosado, em razão dos campos “remetente”, “destinatário”, “endereço do remetente” e “nota fiscal nº”, ora estarem em branco, ora estarem preenchidos com a indicação “diversos” (fls. 512/515).

O contribuinte reconheceu esse fato no recurso voluntário e procurou justificá-lo com o regime especial de emissão de documentos fiscais concedido a determinada classe de transportadores Catarinenses com base no art. art. 67 do Anexo 5 do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, cujo teor é o seguinte:

**“Art. 67.** Nas prestações internas de serviço de transporte vinculado a contrato que envolva repetidas prestações de serviço de transporte poderá ser dispensada, mediante regime especial concedido pelo Gerente Regional da Fazenda Estadual ao transportador contratado, a emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas a cada prestação.

**§ 1º** Na prestação de serviço amparada por regime especial previsto neste artigo, será observado o seguinte:

I - na Nota Fiscal relativa à mercadoria será mencionada a dispensa da emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas e o número do regime especial;

II - o condutor do veículo deverá portar, para exibição ao fisco, original ou cópia reprográfica do contrato e do documento concessório do regime especial.

---

**§ 2º** O conhecimento de transporte emitido na forma deste artigo não poderá compreender operações relativas a mais de um período de apuração.”

A leitura do referido dispositivo regulamentar revela que em momento algum os transportadores beneficiários do regime estão dispensados de indicar os dados obrigatórios estabelecidos pelo art. 744 do Código Civil.

O art. 744 do Código Civil estabelece o seguinte:

“Art. 744. Ao receber a coisa, o transportador emitirá conhecimento com a menção dos dados que a identifiquem, obedecido o disposto em lei especial.

Parágrafo único. O transportador poderá exigir que o remetente lhe entregue, devidamente assinada, a relação discriminada das coisas a serem transportadas, em duas vias, uma das quais, por ele devidamente autenticada, ficará fazendo parte integrante do conhecimento.”

Da forma como estão, os conhecimentos de transporte são imprestáveis para comprovar o contrato de transporte, pois muitos deles não identificam o remetente e o destinatário das mercadorias e nem as notas fiscais a que se referem, não sendo possível aferir o que foi transportado, quando foi transportado e para qual finalidade foi transportado.

Tratando-se de direito de crédito oposto contra a Administração Pública, o ônus da prova é do contribuinte, a teor do art. 36 da Lei nº 9.784/99. Não tendo o contribuinte se desincumbido desse dever legal, não é possível reconhecer o direito à tomada do crédito em relação aos fretes.

Com essas considerações, voto no sentido de prover parcialmente o recurso voluntário para reconhecer o direito do contribuinte tomar o crédito em relação às aquisições de embalagens de transporte e de etiquetas.

Antonio Carlos Atulim