



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.720951/2016-27
ACÓRDÃO	3201-011.825 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGRICOLA JANDELLE S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contradita-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico que norteia o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 do novo regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido 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.

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA. INSUMO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis, lubrificantes e manutenção da frota, essencial para a realização da atividade principal da pessoa jurídica, propiciam a dedução de crédito como insumo.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE.

Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (fita para rotular, caixa de papelão diversas, pallets diversos, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros) em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS.

Dispêndio com tratamento de resíduo é considerado insumo na fabricação de bens destinados à venda, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA OU ENTRE PARCEIROS INTEGRADOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com serviços de fretes, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sobre transferências de matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados (criadores de aves), observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CALIBRAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos necessários, vinculados e indispensáveis ao processo produtivo, os serviços de calibração.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da preliminar de nulidade, por perda de objeto, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos aos dispêndios a seguir discriminados, desde que devidamente lastreados em documentação comprobatória e observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, em relação aos seguintes itens: (i) manutenção da frota própria, na medida dos princípios que norteiam os indicativos para o método da depreciação, sobretudo respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal, (ii) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos; (iii) embalagens de apresentação, (iv) materiais destinados a análises laboratoriais, (v) serviços de coleta de resíduos, (vi) serviços de calibração de equipamentos de laboratório e (vii) frete na aquisição de insumos; (II) por maioria de votos, em relação aos seguintes itens: (i) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de produtos acabados e (ii) fretes das embalagens de transporte, das remessas e transferências decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores, vencidos os conselheiros Marco Antônio Borges (substituto) e Francisca Elizabeth Barreto (substituta), que negavam provimento; e, (III) por maioria de votos, em relação à embalagem de transporte, vencida a conselheira Francisca Elizabeth Barreto (substituta), que negava provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.824, de 17 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 10930.720947/2016-69, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a

reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de PIS/Pasep não-cumulativa, referente ao 2º trimestre 2015.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

O direito creditório foi reconhecido em parte e o voto recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo.

Inconformado com o julgado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, solicitando:

“Ante todo o exposto, PEDE a Recorrente que se dignem Vossas Senhorias em RECEBER o presente Recurso Voluntário, dando-lhe TOTAL PROVIMENTO para o fim de deteminar a reforma parcial do r. acórdão n.º 103-003.076, proferido na data de 11/02/2021 pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ/03), e, especialmente para **RECONHECER** o direito de a empresa Recorrente de utilizar como insumo passível de creditamento do PIS/Pasep e COFINS não cumulativa todos aqueles bens e serviços adquiridos como imprescindíveis, essenciais, úteis e necessários para a produção da empresa e que foram glosados pela r. fiscalização, e posteriormente mantidos pela DRJ/03, quais sejam:

(a) BENS: embalagens de apresentação e que foram classificadas indevidamente como embalagens para transporte; embalagens para transporte; e fretes declarados na rubrica “bens utilizados como insumos” (*despesas com frete no transporte das embalagens de transporte; e despesas com fretes contratados para o transporte de insumos, produtos em elaboração ou de produtos acabados entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica*);

(b) SERVIÇOS: fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos; e serviços declarados na rubrica serviços declarados como insumos (*serviços de consultoria, manutenção de frota, lavanderia, manutenção de equipamentos de segurança, serviços de informática, coleta de resíduos, locação de equipamentos, serviços de engenharia, calibração de equipamentos de laboratório*), nos termos da fundamentação.

Outrossim, reitera que os fatos e fundamentos legais apresentados no transcurso do presente Recurso Voluntário passam a fazer parte indissociável dos pedidos, razão pela qual se requer sejam eles também considerados para os presentes fins.”

É o relatório em síntese.

VOTO

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

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Preliminarmente a recorrente apresenta preliminar de nulidade que abaixo se aprecia.

PRELIMINAR

Nulidade dos despachos nas compensações nos PAF's n.º: 10930.720947/2016-69 e 10930.720951/2016-27 – alegação de cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte alega que houve cerceamento do direito de defesa pela ausência de clareza dos despachos proferidos nos autos dos PAF's n.º 10930.720947/2016-69 e 10930.720951/2016-27 (aguardando distribuição/sorteio), segundo o

contribuinte, “se mostram pouco claros ao indicar o 361º dia da data de transmissão dos Pedidos de Ressarcimento como o marco inicial para incidência da taxa Selic, restando ausente, até o presente momento, do processo administrativo fiscal em epígrafe, memória de cálculo capaz de demonstrar e justificar os valores apurados pela i. RFB, quando da apresentação de seus fundamentos.”

O r. despacho ao qual o contribuinte se refere trata de cumprimento de ordem judicial proferida no mandado de segurança nº 5013045-58.2015.4.04.7001/PR, sendo de nosso interesse apreciar apenas a parte que trata da correção monetária pela SELIC, visto que esse é o objeto da preliminar de nulidade apresentada pelo contribuinte. Assim, vejamos a decisão judicial:

(...)

3. DISPOSITIVO.

Ante o exposto:

I - quanto ao pedido atinente aos pedidos de ressarcimento formulados pela ora Impetrante e relativos ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2014, reconheço a configuração de litispendência em relação aos autos nº 50144027320154047001, e, de consequência, JULGO EXTINTA A AÇÃO, sem resolução do mérito, com fulcro no art. 485, V, do CPC de 2015, nos termos da fundamentação (item '2.1'); e

II - no mais, CONCEDO EM PARTE A SEGURANÇA, extinguindo o feito, com resolução de mérito, com fundamento no artigo 487, I, do Código de Processo Civil de 2015, o que faço para confirmar a decisão liminar e, além disso, determinar que a Autoridade Impetrada, no prazo máximo (total) de 30 (trinta) dias úteis, contados da intimação desta sentença (ordem que deve ser cumprida imediatamente, independentemente do reexame necessário e/ou do recurso voluntário), efetue o ressarcimento de tais valores à Impetrante e, ato contínuo, empregue, de imediato, parte do respectivo valor para pagamento do valor exato equivalente a 30% (trinta por cento) da quantia correspondente às competências 05/2012 a 11/2012 consolidada do débito tributário constituído por meio do DEBCAD n.º 51.066.516-0, integrante do Auto de Infração n.º 11634.720491/2014-82, para fim de atendimento ao previsto no art. 2º, I, 'a', da MP 685/2015, resultando na quitação do débito referido nos termos do PRORELIT. No mesmo prazo acima, deverá a Autoridade Impetrada, na via administrativa, pagar/depositar em favor da Impetrante a parcela da antecipação de ressarcimento que remanescer após o desconto do valor empregado para a inclusão no PRORELIT acima tratada.

Finalmente, fica desde logo advertida a Autoridade Impetrada de que, em caso de atraso ou descumprimento da ordem judicial, poderá incorrer em pena de multa, a ser oportunamente fixada, sem prejuízo ainda da aplicação de outras penalidades cabíveis conforme se mostrem necessárias para garantir a efetividade da decisão judicial.

Com a aferição de crédito a ser restituído ou compensado, deve ser aplicada correção monetária pela SELIC desde o protocolo dos pedidos administrativos, vedando-se a compensação de ofício com créditos com exigibilidade suspensa.

(...)

Ao requerer a anulação do Despacho acima, sob a alegação de que não foi corretamente aplicada a decisão judicial, o recorrente destaca que:

Os despachos proferidos nos PAFs n.º 10930.720947/2016-69 e 10930.720951/2016-27 se mostram pouco claros ao indicar o 361º dia da data de transmissão dos Pedidos de Ressarcimento como o marco inicial para incidência da taxa Selic, restando ausente, até o presente momento, do processo administrativo fiscal em epígrafe, memória de cálculo capaz de demonstrar e justificar os valores apurados pela i. ATRFB, quando da apresentação de seus fundamentos.

Ao que tudo indica, a i. ATRFB equivocou-se na aplicação dos termos iniciais para a incidência da atualização da taxa SELIC ao aplicar unicamente como termo inicial para atualização o escoamento dos 360 dias.

Isto é, deixou de observar a i. ATRFB que as atualizações devolvidas a maior nos processos supracitados, foram compostos tanto de créditos da exportação, objeto de pedido de antecipação fundamentado nos termos dispostos na Portaria MF n.º 348/2010, quanto de créditos básicos, conforme é possível observar da análise do Mandado de Segurança nº 5013045-58.2015.4.04.7001/PR.

Tais equívocos na aplicação do marco inicial para a atualização dos créditos ressarcidos pela taxa Selic, além de ignorarem a realidade fática -processual, se mostram em discordância com a determinação judicial prevista no Mandado de Segurança nº 5013045-58.2015.4.04.7001/PR, pois, importante asseverar que, em que pese a ocorrência de juízo de retratação pela autoridade judiciária, ante a fixação pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática de recursos repetitivos, do Tema 1003, o qual definiu como marco inicial para a incidência de correção monetária pela taxa Selic, nos casos de ressarcimento de créditos federais, é a data em que escoado o prazo legal para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, ou seja, após o escoamento dos 360 dias, tal prazo não será aplicado aos pedidos de antecipação (créditos de exportação) feitos com fundamento na Portaria MF n.º 348/2010.

Ora, Ilustres Conselheiros, a Recorrente é contribuinte do PIS/Pasep e da COFINS na forma não-cumulativa, em virtude de operações de exportação, razão pela qual apurou saldo credor e transmitiu Pedidos de Ressarcimento, referentes ao período compreendido entre o 4º trimestre/2014 ao 3º trimestre/2015.

Contudo, no que concerne aos créditos de exportação, ressalta a Recorrente que estes créditos foram objeto de pedido de antecipação fundamentado no disposto no art. 2º da Portaria MF n.º 348/2010, sendo neste caso, concedido a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) o prazo de 30 dias para análise do enquadramento da Recorrente nos requisitos do Procedimento Especial de Ressarcimento.

Dessa forma, em conformidade com as decisões proferidas no Mandado de Segurança n.º 5013045-58.2015.4.04.7001/PR e com a fixação do Tema 1003 pelo STJ, o marco inicial para a incidência da atualização pela taxa Selic sobre os valores antecipados, deve se dar após escoados os 30 (trinta) dias previstos para pagamento, contados da data da transmissão dos pedidos de ressarcimento administrativos.

Após a apresentação do Recurso Voluntário em que sucinta a presente preliminar, o contribuinte apresentou a petição de e-fls 1757 a 1763, reiterando o pedido de nulidade sob os mesmos fundamentos acima transcritos. A referida petição foi apreciada pela Fiscalização que emitiu novo despacho decisório, anulando os despachos anteriores, atendendo assim ao pleito da recorrente, conforme abaixo exposto (e-fls. 1768):

Equipe Regional de Execução do Direito Creditório da 8ª Região Fiscal

RESTCOMP/EQCRE/DERAT-SP/SRRF08/RFB

Processo: 10930.720947/2016-69
Interessado: AGRÍCOLA JANDELLE S/A
CNPJ/CPF: 74.101.569/0024-76

Atendendo às petições do contribuinte os Despachos de Compensação fls. (1668 e 1676) foram anulados e suas compensações foram canceladas. Assim, os débitos decorrentes da alteração da data inicial de atualização monetária serão amortizados somente com o crédito vinculado aos respectivos processos.

Dessa forma os valores pagos/compensados a maior referente a antecipação paga pelos processos 16366.720288/2016-07 foram calculados e amortizados pelo sistema SAPO fls. (1764-1765) e Demonstrativo fls. (1766). O débito foi totalmente amortizado e sobrou crédito no valor de R\$ 560.343,68. O valor de R\$ 12.165,81 foi indisponibilizado em função da amortização dos débitos.

À consideração superior.

Assinatura digital

Restando atendido o pleito do contribuinte não há mais o que falar em nulidade, assim, diante do acima exposto a preliminar perde o seu objeto e por essa razão a rejeito.

MÉRITO

No mérito, a questão proposta ao debate e objeto do recurso, diz respeito aos créditos sobre bens e serviços adquiridos, no tocante a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS sob a sistemáticas das leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, já apreciado pelo julgado *a quo* a luz do REsp n.º 1.221.170/PR.

Nesse sentido, considerando que este conselho já debateu de forma ampla acerca do conceito contemporâneo de insumos, bem como do que foi determinado pelo Superior Tribunal de Justiça no referido Recurso Especial, entendo por oportuno passar direto a análise das rubricas que foram glosadas pela fiscalização, mantidas pela DRJ, assim como as justificações feitas pelo Recorrente com a finalidade de obter a reforma do entendimento anteriormente exposto.

Para melhor didática do voto, destaco o quadro elaborado pela recorrente, com o resumo das glosas realizadas, conforme abaixo:

Despacho Decisório n.º 802/2018 e Acórdão n.º 103-003.075	
DOS BENS ADQUIRIDOS PELA MANIFESTANTE E UTILIZADOS COMO INSUMOS - DA DEVIDA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO	
Das Embalagens de Transporte;	Parcialmente Revertida
DOS SERVIÇOS ADQUIRIDOS PELA MANIFESTANTE E UTILIZADOS COMO INSUMOS - DA DEVIDA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO	
Dos Serviços Declarados na Rubrica Serviços Declarados como Insumos;	Mantida
Dos serviços de manutenção de frota;	
Do serviço de lavanderia;	
Do serviço de coleta de resíduos;	
Do serviço de locação de equipamentos (empilhadeira);	
Dos serviços de consultoria, manutenção de equipamentos de	

segurança; Dos serviços de informática, engenharia e calibração de equipamentos de laboratório.	
Dos Fretes Declarados na Rubrica Serviços Utilizados como Insumos.	Mantida

Sendo essas as considerações iniciais passamos a análise das glosas individualmente.

Embalagens de transporte.

Sobre a referida rubrica assim constou no relatório fiscal:

Das Embalagens de transportes

34. As matérias-primas utilizadas no processo produtivo da pessoa jurídica, agregadas ao bem final que será disponibilizado à venda, efetivamente se subsumem ao conceito de insumo para a legislação que trata do regime de apuração não cumulativa da contribuição. Assim, para que a embalagem possa ser considerada como insumo, ela deverá constituir etapa do processo de elaboração do bem. Portanto, as embalagens de transporte ou armazenagem não podem ser consideradas insumos, tendo em vista que o transporte do bem não constitui etapa do processo de produção, é a interpretação dada pela Solução de Consulta COSIT nº 99032/2017:

(...)

35. Da planilha de resposta foram segregados os valores de Embalagens de transporte, relacionados no arquivo “pdf” de folha 471/484, (arquivo não paginável de folha 485), que serão glosados da base de cálculo da contribuição.

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, utilizando como fundamento o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, item 56, já mencionado no tópico anterior, destacando que:

Quanto à glosa de créditos referentes a embalagens para transporte (fita para rotular, caixa de papelão diversas, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, filme stretch, bandeja linstar diversas, fitas adesivas, entre outros), o manifestante defende que estão totalmente vinculados ao processo produtivo e de comercialização da empresa.

No caso específico de caixas de papelão para produtos de 10kg e 18 kg, afirma que tais itens configuram embalagens de apresentação e, por isso, são passíveis de gerar crédito.

Nada obstante os argumentos da manifestante, importa destacar que a legislação distingue embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (que geram direito a crédito) e embalagens incorporadas após a conclusão do processo produtivo e que se destinam apenas ao transporte dos produtos acabados (as quais não geram direito a crédito).

Portanto, é oportuno trazer o disposto na legislação do IPI, que versa sobre o assunto:

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso

I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores. (g.n)

Como se observa, embalagens de transporte são aquelas que se destinam precipuamente a tal fim, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto, sendo representadas, usualmente, por caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes.

No caso, a manifestante defende que caixas de 10kg e de 18kg não se caracterizariam como embalagens de transporte, contudo não demonstra a usabilidade desse tipo em embalagem no comércio varejista, como exige a norma.

O Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 é expresso ao não reconhecer o direito ao creditamento quanto a gastos incorridos após o processo produtivo.

*56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) **embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras. (g.n.)*

Portanto, ante a ausência de provas de que as referidas caixas de papelão são utilizadas no comércio varejista e diante da quantidade de mercadorias que elas podem transportar, entende-se que se classificam como embalagens de transporte.

Em relação aos demais produtos glosados, o requerente sustenta que bandejas e filmes configuram embalagens de apresentação, trazendo fotos de produtos já embalados.

É fato que o normal é encontrar em prateleiras de mercados varejistas partes de aves dispostos em bandejas revestidas por filmes e com um peso específico determinado no rótulo. Desse modo, não se mostra razoável o entendimento de que tais itens servem apenas para acondicionamento ou transporte do produto, podendo-se entender que eles se classificam como embalagens de apresentação dos produtos comercializados pela manifestante (partes de aves). Assim, conclui-se

que essas bandejas e filmes mencionados integram o processo produtivo da requerente e, portanto, são passíveis de creditamento.

Desse modo, conclui-se pela reversão da glosa de créditos referentes a gastos com filmes e bandejas.

O Recurso Voluntário defende que as referidas despesas se caracterizam como despesas necessárias à atividade empresarial, vez que são dispêndios extremamente necessário para a realização do objeto social da empresa. Veja-se:

Com base nesse entendimento, foram glosadas as despesas com aquisição do material necessário para produção das embalagens. Dentre os produtos que compuseram a glosa do período em análise, destacam-se os seguintes:

(...)

Não obstante, o entendimento proferido pelo i. AFRFB e mantido pela DRJ/03, não merece prosperar, devendo ser determinada a reforma do r. acórdão proferido.

Inicialmente, cumpre salientar que, muito embora a r. fiscalização tenha realizado a glosa de créditos decorrentes das aquisições de embalagens sob o fundamento de que se tratam de **EMBALAGENS PARA TRANSPORTE**, tal entendimento não merece acolhimento, conforme passamos a demonstrar.

É possível concluir que grande parte das embalagens classificadas como PARA TRANSPORTE são, em verdade, EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO e, por isso, passíveis de gerar crédito do PIS-COFINS não cumulativo. Ou seja, por meio da relação de produtos produzidos pela Recorrente no período em questão foi possível concluir que a maior parte das embalagens são de apresentação.

(...)

Em suma, de embalagem de apresentação, uma vez que os produtos da Recorrente são comercializados nas medidas em que especificados nas caixas e sem as quais se tornaria inviável a comercialização, razão pela qual são consideradas essenciais ao processo produtivo da empresa.

Do mesmo modo, todos os materiais necessários para compor a embalagem adequadamente, respeitando-se os padrões de higiene e segurança alimentar exigidos da indústria de carne de aves, também são considerados insumos utilizados na embalagem de apresentação. Além disso, alguns insumos complementam a embalagem, com a finalidade de garantir a correta armazenagem e preservação do produto no estoque, cumprindo com os padrões de qualidade.

(...)

Em relação aos materiais utilizados na identificação final do produto, como as fitas para rotular, caixa de papelão, caixa PVC, fitas adesivas para lacrar, é indiscutível a importância e imprescindibilidade no processo produtivo da empresa, uma vez que tais bens permitem a correta identificação e individualização do produto final, sem as quais não seria possível a satisfatória distribuição dos produtos aos clientes.

Nesse mesmo diapasão, as caixas de papelão, as fitas, filmes e bandejas têm por finalidade manter os produtos da Recorrente agrupados por espécie (embutidos, cortes diversos das aves, entre outros), bem como em quantidades que atendam o consumidor final, devidamente vedadas por eventuais lacres que se fizerem

necessário, para, então, serem distribuídas aos compradores na forma como solicitado.

Assim, Ilustres Senhores Conselheiros, é possível verificar que as embalagens glosadas pela r. fiscalização são **EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO** e, por este motivo, estão classificadas no conceito de insumo para fins de tomada do crédito de PIS-COFINS não cumulativo.

No que se refere às despesas de embalagens para apresentação já apreciei em outras oportunidades e manifestei meu entendimento sobre a possibilidade de tomada de crédito, independente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.

Nesse sentido, o recente Acórdão n.º **3201-011.326**, de minha relatoria, julgado em sessão realizada em 18 de dezembro de 2023, onde esse conselho por maioria entendeu:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém e **aquisições de embalagens Big Pallets e contêineres**, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; (...)

Nesta mesma linha o Acórdão n.º **3401-011.387**, também de minha relatoria, julgado em sessão de 20 de dezembro de 2023, que contou com a seguinte ementa:

(...)

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (...)

Nessa toada seguem outros precedentes, conforme se verifica dos trechos de ementa a seguir transcritos:

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO. Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de

alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (Acórdão nº 3302011.391, rel. Denise Madalena Green, j. 28/07/2021) (...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3302-011.168, rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho, j. 22/06/2021) (...)

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito. (Acórdão nº 3201-005.563, rel. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

Nesse sentido, voto pela reversão da glosa, dando direito ao crédito sobre as despesas com embalagens de transporte, assim também consideradas as de apresentação, observados os demais requisitos da lei.

Materiais destinados às análises laboratoriais.

Sobre os materiais destinados às análises laboratoriais o relatório fiscal destacou que a glosa se justifica pelo fato de que esses materiais (e-fls. 435 e ss.) não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação, e nada agregam ao novo produto obtido, segundo interpretação da Consulta DISIT/SRRF09 nº 182/2013.

O julgador *a quo* manteve a glosa, sob o fundamento de que a manifestante não demonstrou a essencialidade e relevância das despesas no processo produtivo, veja-se:

O manifestante também controverte as glosas de créditos referentes a gastos com materiais destinados às análises laboratoriais. Defende que são despesas incorridas durante o processo produtivo e necessárias para avaliar a conservação e qualidade dos produtos alimentícios produzidos.

Como já mencionado, o conceito de insumo passível de creditamento pauta-se pelas balizas estabelecidas pelo STJ, ou seja, deve ser perquirido sob a ótica da essencialidade e relevância.

Portanto, para verificar a possibilidade de creditamento, é necessário fazê-lo à luz dos critérios estabelecidos pelo STJ: essencialidade e relevância.

Relembrando as definições: essencialidade diz respeito a elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta prive o produto ou serviço de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Ou seja, é conceito intimamente ligado ao processo produtivo, não podendo ser estendido a atividades administrativas.

Já o item relevância é aquele cuja finalidade, conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço, integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

Desse modo, caberia ao requerente demonstrar que a inexistência de gastos com a análise laboratorial implicaria em prejuízos inerentes à essencialidade ou à relevância do insumo no processo produtivo, o que não ocorreu.

Portanto, não é possível enquadrar as despesas acima como insumos, como requer o manifestante. Logo, entende-se pela manutenção da glosa.

O Recurso Voluntário defende que as referidas despesas foram devidamente justificadas, vejamos:

(...)

Assim, a essencialidade das análises laboratoriais no processo produtivo resta caracterizada na necessidade da manutenção do padrão de qualidade do produto final a ser comercializado, principalmente no tocante a segurança alimentar, haja vista as imposições legais estabelecidas pelo Ministério da Agricultura consoante ao processo produtivo de aves e alimentos. Além disso, ressalta-se que, a imprescindibilidade das análises laboratoriais foi demonstrada pela Recorrente em laudo do processo produtivo, anexado a Manifestação de Inconformidade, em que se exemplificou onde tais materiais laboratoriais são utilizados, fls. 1017 a 1028.

Portanto, Ilustres Conselheiros, pede a Recorrente pela reforma do r. acórdão com o objetivo de reconhecer o direito ao creditamento do PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos referente aos materiais destinados às análises laboratoriais, glosados pela r. fiscalização sob o fundamento de não se caracterizarem como insumos ante a não comprovação da essencialidade e relevância.

(...)

Sobre o tema já me manifestei em outros julgados e assim ratificando o já mencionado Acórdão n.º **3201-009.373**, de minha relatoria, julgado em sessão realizada em 28 de outubro de 2021, no qual por unanimidade este conselho (em outra formação), assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, para reverter as seguintes glosas, nos seguintes termos: I. Unanimidade de votos, em

relação a: Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas); Insumos Industriais – Compras de produtos químicos (biodispersante para a torre de resfriamento); **Materiais de Laboratórios – equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio**; Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros e cabo de aço), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Pneus e Câmaras de Ar, de veículos utilizados na fase produtiva e industrial (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; (...)

Concluo por reverter a glosa sobre materiais destinados às análises laboratoriais, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória.

Serviços declarados na rubrica “serviços declarados como insumos”

Sobre essas despesas assim constou no relatório fiscal:

Dos Serviços declarados na Rubrica serviços declarados como insumos.

41. Os serviços de consultoria, lavanderia, manutenção de equipamentos de segurança, serviços de informática, coleta de resíduos, locação de equipamentos, serviços de engenharia, não integram o conceito de insumo e, portanto, não integram a base de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição.

42. Os valores correspondentes a esses serviços, bem assim aos serviços que não foram devidamente descritos na planilha de resposta apresentada pela contribuinte, relacionados na planilha de folhas 692/693, (arquivo não paginável de folha 694) serão glosados da base de cálculo do crédito da contribuição.

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, utilizando como fundamento o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, destacando que:

Continua a manifestante e defende que os gastos declarados na rubrica serviços e declarados como insumos (gastos com serviços consultoria, manutenção de equipamentos de segurança, serviços de informática, engenharia e calibração de equipamentos de laboratório) ensejam direito creditório em favor da Manifestante.

Percebe-se que os gastos mencionados dizem respeito a despesas variadas, as quais podem guardar relação com diversos setores da empresa, ou seja, podem ser destinadas a áreas administrativas, e, embora sejam importantes para a companhia, não se amoldam aos contornos da essencialidade e relevância estipulados pelo STJ a ponto de serem consideradas insumos geradores de créditos de PIS/Pasep e Cofins.

Acerca de despesas administrativas, vejamos o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

*Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que **todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens** ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.(g.n)*

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

*somente podem ser **considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;***

(...)

Assim, entendo que devem ser mantidas as glosas ora analisadas.

O Recurso Voluntário fez a defesa dos créditos sobre essas despesas apresentando as razões nas seguintes palavras:

2.5.2.1. Do Serviço de Coleta de Resíduos e dos Serviços de Engenharia

Em que pese o devido respeito a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/03, novamente a mesma destoa da realidade ao manter a glosa sobre os serviços de coleta de resíduos e engenharia, sendo tal serviço decorrente de imposição legal, visando o aprimoramento do descarte da água residuária do abate de frangos, em virtude dessa ser extremamente poluente, necessitando para fins de saúde pública, ser tratada com muita cautela para não matar peixes e contaminar rios e córregos, razão pela qual se faz extremamente essencial ao processo produtivo da Recorrente.

A gestão de resíduos realizada na estação de tratamento de efluentes (ETE) é parte fundamental do processo produtivo. Com a realização de uma série de ações que envolvem as fases de coleta, transporte e tratamento até a destinação final, os resíduos são devidamente manejados, assegurando todo um procedimento ecologicamente seguro.

A respeito do tema, vale mencionar a **Resolução nº 430/2011 do CONAMA**, que dispõe sobre as condições e padrões de lançamento de efluentes da seguinte maneira:

Art. 3º Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados diretamente nos corpos receptores após o devido tratamento e desde que obedeçam às condições, padrões e exigências dispostos nesta Resolução e em outras normas aplicáveis.

Art. 27. As fontes potencial ou efetivamente poluidoras dos recursos hídricos deverão buscar práticas de gestão de efluentes com vistas ao uso eficiente da água, à aplicação de técnicas para redução da geração e

melhoria da qualidade de efluentes gerados e, sempre que possível e adequado, proceder à reutilização.

(...)

Portanto, os gastos com serviços utilizados na estação de tratamento de efluente ensejam direito creditório em favor da Recorrente, o que impõe a necessidade de que seja determinada a reforma do r. acórdão e consequente manutenção da integralidade do crédito pleiteado pela empresa como decorrência da prestação de serviço de coleta de resíduos e engenharia.

Nesse tópico entendo que considerando a descrição do processo produtivo desta contribuinte, que produz alimentos diversos, indiscutível e esperado o maior grau de regulamentação, a higiene e a sanidade de seus produtos depende do cuidado direto sobre a coleta de resíduos, essenciais e relevantes dentro de sua cadeia produtiva, de modo que devem ser revertidas as glosas.

Prossegue o recorrente:

Serviços de Consultoria, Manutenção de Equipamentos de Segurança e dos Serviços de Informática, Engenharia e Calibração de Equipamentos de Laboratório.

Ainda no tocante aos serviços, Ilustres Conselheiros, devem as glosas serem revertidas, e, por conseguinte reformado o r. acórdão proferido pela 5ª Turma da DRJ/03, tendo em vista que **os serviços de manutenção dos equipamentos de segurança**, por exemplo, objetivam criar e manter um ambiente seguro, estável e adequado às necessidades da empresa, ao passo que os **serviços de consultoria** objetivam o aperfeiçoamento do processo produtivo e do exato cumprimento das normas impostas para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Para tanto, com o objetivo de demonstrar e especificar cada um dos serviços glosados, a Recorrente apresenta a tabela a seguir:

SERVIÇO	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO
CONSULTORIA	São os serviços aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fase industrial do processo produtivo, objetivando a instalação da tecnologia. Ou seja, objetivam o aperfeiçoamento do processo produtivo e do exato cumprimento das normas impostas para o desenvolvimento da atividade empresarial.
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA	A realização dos serviços de manutenção dos equipamentos de segurança objetiva criar e manter um ambiente seguro, estável e adequado às necessidades da empresa. São aplicados nos sistemas de segurança e nos alarmes da fábrica.

INFORMÁTICA	Os serviços de informática são os <i>softwares</i> utilizados no processo produtivo, objetivando o devido controle dos lotes de produção, dos estoques, dos prazos de validade; e que são essenciais para o cumprimento da legislação sanitária, razão pela qual estão enquadrados no conceito da relevância. Outrossim, considerando que o processo produtivo dentro do abatedouro é todo automatizado, com a utilização de inúmeras esteiras e máquinas movidas por motores elétricos, os serviços de informática são despesas essenciais ao processo produtivo da Recorrente, sob pena de paralisação da indústria. Ou seja, são imprescindíveis e, por isso, passíveis de creditamento do PIS/Pasep e COFINS não cumulativo, pois, ainda que não estejam diretamente relacionados (não sejam consumidos), eles são de uso fundamental para a realização do objeto social da empresa.
CALIBRAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO	Trata-se de serviços para calibração das balanças e medidores utilizados no processo produtivo da Recorrente. São aplicados nos laboratórios onde são feitos os devidos e obrigatórios controle da salmonela, entre outros cuidados com a qualidade dos produtos que estão sendo finalizados. Considerando que um laboratório geralmente lida com os mais diversos tipos de medições, matérias-primas e processos delicados, e que, em caso de erros mínimos, podem comprometer uma alta produção ou até resultar em consequências mais sérias, é um procedimento de suma importância para a realização das atividades empresariais da Recorrente. Dessa forma, o serviço de calibração de equipamentos de laboratório acontece a partir da comparação das leituras da unidade que passou por um teste e teve valores gerados e atribuídos por uma unidade de medição, e, para que seja garantida a precisão do medidor, é extremamente necessário que esses valores estejam de acordo um padrão recomendado e certificado, o que justifica a necessidade dos serviços e a consequente manutenção do crédito pleiteado.

Nesse ponto, em grande maioria, entendo que o julgado *a quo* tem razão em considerar que as despesas não se enquadram no conceito de insumo, com exceção apenas dos serviços para calibração de equipamentos de laboratórios.

Ainda que descrito pela recorrente cada um dos serviços glosados, entendo que lhe assiste razão apenas no que se refere os serviços para calibração de equipamentos de laboratórios, visto que se enquadra ao conceito de insumo consagrado pela jurisprudência, na máxima de que se faz extremamente essencial e/ou relevante ao processo produtivo da Recorrente.

Prossegue o recorrente sobre:

Fretes declarados nas rubricas bens e serviços utilizados como insumos.

A fiscalização glosou as despesas sobre frete alegando que:

Dos fretes declarados na rubrica Bens utilizados como insumos

34. A Lei 10.833/2003, retro transcrita, em seu artigo 3º, prevê duas possibilidades de “creditamento” do PIS/Pasep, relativamente aos serviços de fretes. São elas: fretes na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, inciso IX; e os fretes caracterizados como insumos na prestação de serviços, inciso II.

35. Neste último caso, tem-se por exemplo, no caso de uma empresa cujo objeto social é a prestação de serviços de transporte de mercadorias que necessite contratar serviços de frete de outra pessoa jurídica domiciliada no país para que o objeto social seja atingido.

36. Não há hipótese legal prevendo a apuração de créditos para o PIS/Pasep e para a Cofins sobre o frete pago na aquisição de bens utilizados como insumos. Porém, caso seja possível a apuração de crédito em relação ao bem adquirido, o valor do frete pago na aquisição poderá, em regra, compor o custo de aquisição do insumo e, indiretamente, integrar a base de cálculo do crédito, é o que se depreende da leitura da Solução de Consulta COSIT nº 390, de 31 de agosto de 2017.

(...)

37. Assim, os valores dos fretes pagos pela requerente, referente ao transporte das embalagens de transporte, relacionados na planilha de folhas 442/443, (arquivo não paginável de folha 444), serão glosados da base de cálculo da contribuição, posto que compõem o custo das referidas embalagens de transporte.

38. Ainda em relação aos fretes, não integram o conceito de insumo a despesa com fretes contratados para o transporte de insumos, produtos em elaboração ou de produtos acabados entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica. Esse entendimento está sedimentado na Solução de Divergência COSIT nº 11, de 27 de setembro de 2007, na Solução de Consulta DISIT/SRRF/05 nº 5023, de 12 de setembro de 2014 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 99002, de 13 de janeiro de 2017 e 99018, de 20 de janeiro de 2017, e 390, de 31 de agosto de 2017, transcritas a seguir:

(...)

39. Foram baixados do SPED, www.cte.fazenda.gov.br, os Conhecimentos de Transporte Eletrônicos, em que a requerente é participante e efetuado um MAD com filtro do mesmo CNPJ base da requerente nos campos do remetente e destinatário, desse filtro gerou-se uma planilha com os números das chaves do CTE, a partir dessa planilha, efetuou-se novo filtro aplicado sobre as rubricas Bens utilizados como insumo, planilha pdf de folhas 491/565, e Armazenagem de mercadoria e Frete na operação de venda, planilha pdf 607/662, (arquivo não paginável de folhas 566 e 663, respectivamente), que serão glosado da base de cálculo do crédito da contribuição ao PIS/Pasep.

(...)

DA AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

Dos Fretes declarados na Rubrica serviços utilizados como insumos.

40. Na planilha de resposta apresentada pela contribuinte, relativa aos Fretes informados na base de cálculo da contribuição como “aquisição de serviços utilizados como insumos” foi aplicado o filtro “remessas/transferências” e, pelos mesmos fundamentos expostos nos parágrafos 36 e 38, deste Despacho Decisório, serão glosados da base de cálculo dos créditos da contribuição, o valor dos Fretes declarados na Rubrica “aquisição de serviços utilizados como insumo”, relacionados na planilha de folhas 567/592, (arquivo não paginável de folha 593).

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, destacando que:

Em relação a gastos com transporte, o contribuinte defende o direito de se creditar de variados tipos de custos ocorridos nesta modalidade.

Acerca da possibilidade de creditamento de dispêndios com fretes, vejamos as situações permitidas na legislação vigente.

Lei nº 10.833/03

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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;

(...)

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

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Portanto, em princípio, poderia o contribuinte apurar crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos calculado somente sobre os gastos com fretes na venda de produtos, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor.

Quanto ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias/insumos, não há previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade. Entretanto, os incisos I e II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 preveem a hipótese de cálculo de crédito na compra de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo.

Nestes casos, de acordo com o artigo 289 do RIR/1999 (replicado no art. 301 do RIR/18), o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens e, desta forma, o frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda e utilizados como insumo também deve originar crédito:

Decreto nº 9.580/18 - RIR/2018

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

Conclui-se então que a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e do bem utilizado como insumo.

Pois bem, cotejando a legislação acima com os diversos gastos realizados a título de frete, conforme listados abaixo, verifica-se que nenhum deles se amolda aos casos previstos na legislação:

☐ transporte das embalagens de transporte e das remessas e transferências de matéria-prima entre estabelecimentos da contribuinte; e

☐ transporte e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; e

☐ fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos.

Assim, entendo que devem ser mantidas as glosas referentes aos gastos com transportes.

O recorrente apresentou a sua defesa de forma fragmentada, abordando:

Transporte de insumos, produtos em elaboração ou de produtos acabados entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica.

Nesse passo destacou que o transporte rodoviário faz parte objeto social da empresa, conforme a seguir:



(...)

A fim de facilitar o entendimento por este Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Recorrente destaca que conforme já relatado anteriormente no presente processo, a glosa sobre combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na manutenção da frota própria não se justifica, haja vista, o processo de transporte ter participação direta e ativa no processo de produção da Recorrente, sendo possível, inclusive dividi-lo em duas categorias: transportes de insumos e transporte de produto acabado.

PARCEIRO-CRIADOR (Produtores rurais-integrados)	PARCEIRO-PROPRIETÁRIO (Empresa-integradora - Recorrente)
✓ Construção de aviários que cumpram as condições de viabilidade técnica para a criação e engorda das aves de corte; ✓ Fornecimento de todo o serviço necessário para promover o tratamento, aquecimento e criação das aves, bem como a aplicação de medicamentos; ✓ Fornecimento dos insumos para a criação das aves: <i>energia elétrica, combustível para aquecimento dos aviários (gás, lenha, etc.), material para a formação da cama-de-frango (maravalha, serragem, palha de arroz e outros) e água potável devidamente tratada.</i>	✓ Fornecimento dos pintos de um dia; ✓ Rações balanceadas para aves; ✓ Medicamentos e desinfetantes necessários para a terminação das aves; ✓ Fornecimento de assistência técnica e transporte (<i>ração, pintos de um dia e frangos de corte</i>).

Sendo assim, em razão das diferenças existentes entre ambas categorias e os tipos de transporte que englobam, e, por didática, a Recorrente passa a expor cada tipo de transporte de modo individual, objetivando demonstrar a essencialidade no processo produtivo da empresa e a necessidade de que seja determinada a integral reforma dos r. acórdão recorrido no tocante a manutenção da glosa imputada pela i. fiscalização.

No Transporte das Embalagens de Transporte e das Remessas e Transferências de Matéria-prima entre Estabelecimentos da Contribuinte, destacou:

No que diz respeito à aquisição de bens não enquadrados como insumo, foram efetuadas duas glosas sobre o frete, as quais foram mantidas pela DRJ/03 no r. acórdão recorrido, senão vejamos:

(...)

Por já ter sido tratado anteriormente, no item 2.4.1. DAS EMBALAGENS DE TRANSPORTE, com relação a glosa sobre transporte das embalagens de transporte, a Recorrente, apenas reafirma o já exposto no item 2.4.1., e pede pela reforma do r. acórdão proferido para que seja a glosa revertida, a fim de que possa utilizar a Recorrente dos referidos créditos.

Sobre esse ponto entendo pela reversão da glosa, visto que o transporte de embalagens e insumos em geral são inerentes ao transporte entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, conforme a seguir será exposto.

Do transporte de insumos.

A glosa sobre o frete inclui também despesas com o que o contribuinte denomina de “sistema de integração” e sobre isso destaca:

A Recorrente, conforme já citado no presente recurso voluntário, trabalha com diversos parceiros avícolas, sendo tal sistema de parcerias firmadas, denominado de **SISTEMA DE INTEGRAÇÃO**, qual pode ser definido como a parceria estabelecida entre a empresa (integradora) e produtores rurais (integrados), sendo os últimos, remunerados de acordo com a produtividade obtida e o preço de mercado do animal, no presente caso, aves, no momento da venda, haja vista, serem possuidores/proprietários de áreas próprias para a criação de animais. Esse tipo de parceria tem sua previsão legal disposta no art. 96, § 1º, da Lei n.º 4.504/1964 e art. 4º do Decreto n.º 59.566/1966.

Em síntese, o Sistema de Integração funciona da seguinte forma:



Isto é, para que a consolidação da parceria avícola se verifique, necessário se faz que o **PARCEIRO-CRIADOR** cumpra com diversas obrigações, além de gastos com (i) a construção de aviários que cumpram as condições de viabilidade técnica para a criação e engorda das aves de corte; (ii) o fornecimento de todo o serviço necessário para promover o tratamento, aquecimento e criação das aves, bem como a aplicação de medicamentos; e (iii) o fornecimento dos insumos para a criação das aves, compreendendo a energia elétrica, combustível para aquecimento dos aviários (gás, lenha, etc.), material para a formação da cama-de-frango (maravalha, serragem, palha de arroz e outros) e água potável devidamente tratada.

Em contrapartida, o **PARCEIRO-PROPRIETÁRIO** está obrigado ao fornecimento dos pintos de um dia, rações balanceadas para aves, medicamentos e desinfetantes necessários para a terminação das aves, bem como o fornecimento de assistência técnica e transporte (ração, pintos de um dia e frangos de corte).

PARCEIRO-CRIADOR (Produtores rurais-integrados)	PARCEIRO-PROPRIETÁRIO (Empresa-integradora - Recorrente)
✓ Construção de aviários que cumpram as condições de viabilidade técnica para a criação e engorda das aves de corte; ✓ Fornecimento de todo o serviço necessário para promover o tratamento, aquecimento e criação das aves, bem como a aplicação de medicamentos; ✓ Fornecimento dos insumos para a criação das aves: <i>energia elétrica, combustível para aquecimento dos aviários (gás, lenha, etc.), material para a formação da cama-de-frango (maravalha, serragem, palha de arroz e outros) e água potável devidamente tratada.</i>	✓ Fornecimento dos pintos de um dia; ✓ Rações balanceadas para aves; ✓ Medicamentos e desinfetantes necessários para a terminação das aves; ✓ Fornecimento de assistência técnica e transporte (<i>ração, pintos de um dia e frangos de corte</i>).

Das alegações acima aduzidas, é possível observar que os gastos com a aquisição de combustíveis, lubrificantes e manutenção dos veículos que fazem o transporte de funcionários da Recorrente, o que corresponde ao transportes de veterinários e técnicos a unidades (matrizeiros, granjas, fábricas de rações, fábrica de farinha); transporte de insumos como milho e soja; transferência da ração para granjas e aviários; recebimento e entrega de pintos de um dia e de galinhas matrizes; transferência de frangos para o abatedouro, entre outros, são passíveis de creditamento do PIS/Pasep e COFINS não cumulativo em favor da empresa, o que impõe a necessidade de reforma do r. acórdão recorrido, haja vista, a presença da essencialidade dos referidos insumos para o processo produtivo da Recorrente, conforme constante em seu objeto social.

Importante também destacar que tais insumos estão diretamente relacionados com a fase agrícola do processo produtivo da empresa e, por esta razão, compõe os custos de produção das aves de corte destinadas à comercialização, não havendo amparo legal para a desconsideração dos custos incorridos com a aquisição de combustíveis, lubrificantes e manutenção dos veículos que fazem o transporte de insumos dentro do processo produtivo da Recorrente, uma vez que as aves de corte produzidas no sistema de integração serão destinadas à venda.

O frete da remessa de ração para o estabelecimento integrado, por sua vez, compõe o custo da produção. Todavia, a r. fiscalização partiu da premissa totalmente equivocada de que a remessa de ração e milho entre os estabelecimentos da empresa, bem como para o parceiro integrado, tratam-se de etapas não integrantes do processo produtivo, inexistindo previsão de crédito.

Ocorre que a fabricação da ração é apenas uma das etapas do processo produtivo da Recorrente e não se trata de venda, mas de insumo despendido na atividade fim, qual seja, criação, abate, corte e distribuição de cortes de aves e seus derivados, como os embutidos. A ração é utilizada para a alimentação das aves que serão abatidas para a produção dos produtos finais da Recorrente, por isso é remetida para os parceiros criadores, inclusive, em cumprimento às cláusulas do contrato de parceria e integração celebrado.

Poderá, ainda, ocorrer a transferência de ração de uma unidade para outra da Recorrente, já que existem pontos e captação de insumos, como milho, soja, farelo de soja, para a transferência até a fábrica de rações, que é responsável por realizar o transporte para os parceiros criadores objetivando a alimentação dos animais criados no sistema de integração.

Fato é que se a Recorrente adquirisse de terceiros a ração para alimentação das aves de corte, não restaria dúvida quanto a característica de insumo do bem, e os custos de aquisição, inclusive o frete, incontestavelmente gerariam direito à apropriação do crédito das contribuições em estudo. **Todavia, como a Recorrente fabrica a ração, o r. auditor fiscal glosou os créditos de frete decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores, por entender, de modo equivocado, que se trata de produto acabado. (grifos meus)**

Ora, a ração não é produto de venda da Recorrente, mas insumo produzido na sua fase agrícola que serve de substrato indissociável a consumação do seu objeto social, qual seja, a alimentação dos animais de corte.

Do mesmo modo ocorre com o frete decorrente da remessa de milho em grão entre estabelecimentos da Recorrente, os quais são adquiridos por um estabelecimento, por motivos de logística e/ou estrutura de armazenagem, e, posteriormente, são transferidos para outros estabelecimentos (filiais) e para parceiros criadores para consumo na produção de ração e alimentação das aves.

Toda essa movimentação e custos dela decorrentes, dentre eles o frete das remessas, caracteriza a fase agrícola do processo produtivo da Recorrente, e, por isso, compõe o custo de produção das aves de corte destinadas a comercialização. (...)

Entendo que esses gastos com frete estão dentro dos serviços essenciais as atividades da empresa e por isso revento as glosas com os fretes das **embalagens de transporte**; das **remessas e transferências decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores**; e com os **fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos**, os quais compõem o custo de produção do produto final, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº. 10.637/02, e nº 10.833/03, custos estes **arcados pela ora recorrente** e desde que devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei.

Prossegue a recorrente relatando que no que concerne ao direito a crédito sobre Transporte de Produtos Acabados:

No mesmo sentido dos fundamentos apresentados pelo i. AFRFB no despacho decisório recorrido, a DRJ/03, manteve como objeto de glosa as aquisições de combustíveis e lubrificantes, bem como, as despesas de manutenção de veículos destinados ao transporte mercadorias vendidas. Todavia, mais uma vez, não merece acolhimento o entendimento proferido no r. acórdão recorrido.

No que diz respeito aos gastos com aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos que transportam mercadorias vendidas, bem como as despesas para a manutenção desses bens, tem-se que são necessários para o abastecimento de caminhões frigoríficos, que também estão devidamente enquadrados no conceito casuístico de insumo passíveis de gerar crédito de ressarcimento, uma vez que são custos ligados ao processo produtivo da empresa Recorrente.

Assim, considerando que a empresa possui como um dos seus objetivos sociais o *“Transportes rodoviários de cargas, exceto produtos perigoso e mudanças intermunicipal, interestadual e internacional”*, tal fato se faz relevante para o caso, uma vez que os gastos com transporte de produto acabado entre estabelecimentos da pessoa jurídica e em operações de remessa de produto acabado compõem os custos da atividade exercida pela empresa e, por isso, são passíveis de apropriação do crédito da contribuição do PIS/Pasep e da COFINS. (...)

Depreende-se da argumentação recursal que a recorrente esta tratando de gastos com combustíveis, lubrificantes e manutenção de frota própria, logo, é importante observar que no que se refere aos combustíveis e lubrificantes a legislação prevê expressamente nos artigos 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que:

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;

Assim, as despesas incorridas com o transporte próprio (combustíveis e lubrificantes, despesas de manutenção de veículos) são suscetíveis de serem aproveitados pela Recorrente por serem insumo do serviço de distribuição por ela praticado. Com isso, entendo que foi indevida a glosa dos créditos realizada pela fiscalização.

O raciocínio aqui traçado foi igualmente delineado no âmbito do STJ, no julgamento do REsp. nº. 1.235.979/RS, no qual foi igualmente analisada a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS por empresa distribuidora de alimentos. O julgado foi ementado nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO

INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1.O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n.10.833/2003 e d a Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido." (STJ, Recurso Especial 1235979/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014) grifei.

Da mesma forma, possível encontrar precedentes no âmbito deste E. CARF, igualmente garantindo o creditamento do PIS e da COFINS sobre as despesas com transporte próprio. Senão, vejamos o precedente desta turma o Acórdão n.º **3201-009.373**, de minha relatoria, no qual por unanimidade este conselho (em outra formação), assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, para reverter as seguintes glosas, nos seguintes termos: I. Unanimidade de votos, em relação a: **Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas); Insumos Industriais – Compras de produtos químicos (biodispersante para a torre de resfriamento); Materiais de Laboratórios – equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio; Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros e cabo de aço), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Pneus e Câmaras de Ar, de veículos utilizados na fase produtiva e industrial (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; (...)**

Nesse sentido, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis, lubrificantes e manutenção da frota própria é essencial para a realização da atividade operacional da pessoa jurídica, propiciam a dedução de crédito como insumo, assim voto pela conversão dessas glosas, na medida dos princípios que norteiam os indicativos para o método da depreciação, sobretudo respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal.

Diante do acima exposto, voto por não conhecer da preliminar de nulidade, por perda de objeto e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos aos dispêndios a seguir discriminados, desde que devidamente lastreados em documentação comprobatória e observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos:

- I. Embalagens para apresentação e embalagens de transporte;
- II. Materiais destinados às análises laboratoriais;
- III. Serviço de Coleta de Resíduos;
- IV. Serviços de calibração de equipamentos de laboratório;
- V. Fretes das embalagens de transporte, das remessas e transferências decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores;
- VI. Fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos;
- VII. Combustíveis e lubrificantes, utilizado no transporte de insumos e de produtos acabados;
- VIII. Manutenção da frota própria, na medida dos princípios que norteiam os indicativos para o método da depreciação, sobretudo respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal;

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer da preliminar de nulidade, por perda de objeto, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos aos dispêndios a seguir discriminados, desde que devidamente lastreados em documentação comprobatória e observados os demais requisitos da lei: (i) manutenção da frota própria, na medida dos princípios que norteiam os indicativos para o método da depreciação, sobretudo respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal, (ii) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos; (iii) embalagens de apresentação, (iv) materiais destinados a análises laboratoriais, (v) serviços de coleta de resíduos, (vi) serviços de calibração de equipamentos de laboratório e (vii) frete na aquisição de insumos; (viii) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de produtos acabados; (ix) fretes das embalagens de transporte, das remessas e transferências decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores e (x) em relação à embalagem de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator