



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10932.720086/2013-56
ACÓRDÃO	3002-003.137 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BACARDI MARTINI DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/05/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

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

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. GLP CONSUMIDO EM EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás GLP consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições.

DESPESAS COM EMBALAGEM. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de embalagens utilizados para transporte de produtos, essenciais a sua proteção e integridade, geram direito a créditos no regime das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITO. AMÔNIA LÍQUIDA. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios na aquisição de amônia líquida utilizados no processo produtivo permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa, observados os demais requisitos da lei.

DESPESAS COM SERVIÇOS LOGÍSTICOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços globais logísticos não discriminados como armazenagem de mercadoria, caracterizado como despesas com guarda de mercadoria, na operação de venda, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

VEÍCULOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas encargos de depreciação com veículos quando não restar comprovado que os veículos participam efetivamente do processo produtivo ou atendem ao critério da essencialidade e relevância, não se enquadrando no conceito de insumos, previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03, sendo incabível também o desconto de créditos previsto no inc. VI do mesmo art. 3º, posto não serem máquinas equipamentos e outros bens utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/05/2008

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

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. GLP CONSUMIDO EM EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás GLP consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições.

DESPESAS COM EMBALAGEM. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de embalagens utilizados para transporte de produtos, essenciais a sua proteção e integridade, geram direito a créditos no regime das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITO. AMÔNIA LÍQUIDA. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios na aquisição de amônia líquida utilizados no processo produtivo permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa, observados os demais requisitos da lei.

DESPESAS COM SERVIÇOS LOGÍSTICOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços globais logísticos não discriminados como armazenagem de mercadoria, caracterizado como despesas com guarda de mercadoria, na operação de venda, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

VEÍCULOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO
Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas encargos de depreciação com veículos quando não restar comprovado que os veículos participam efetivamente do processo produtivo ou atendem ao critério da essencialidade e relevância, não se enquadrando no conceito de insumos, previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03, sendo incabível também o desconto de créditos previsto no inc. VI do mesmo art. 3º, posto não serem máquinas equipamentos e outros bens utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para reverter as glosas quanto as despesas com strecht para paletização, amônia líquida e gás GLP, exonerando parcialmente o crédito tributário lançado de ofício.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Catarina Marques Moraes de Lima, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira (suplente convocado), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte acima identificada que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep relativas aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2008.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal, após descrever os procedimentos adotados durante a fiscalização, a autuante informa em síntese que:

- 1) Da análise dos documentos apresentados pela contribuinte, constatou-se que alguns dos insumos não são aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo da empresa, relacionados no item II.1.1.1, bem como gás GLP utilizado nas empilhadeiras;
- 2) A contribuinte apresentou créditos extemporâneos de PIS e Cofins originados de despesas com a Emissão de Cadri para destilação de resíduos (Cetesb/Ibama, etc) e Licenças de funcionamento com Polícia Civil e Polícia Federal, mas tais despesas não se enquadram dentro do conceito de insumos e tampouco há expressa previsão legal para que gerem crédito das contribuições;
- 3) No tocante ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para a revenda e de insumos para a produção, não existe previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade. Ademais, há que se notar que o mesmo integra o custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil e de acordo com o disposto no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto 3000, de 26 de março de 1999;
- 4) A contribuinte apura créditos previstos no art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637, de 20002, e nº 10.833 de 2003, decorrentes de “Serviços de Logística”, cujas atividades compreenderiam o armazenamento de mercadorias, mas os contratos e notas fiscais apresentados demonstram com bastante clareza que os serviços discriminados referem-se a operações de logística interna, agenciamento de cargas e operador logístico, em relação aos quais inexistente previsão legal para inclusão na base de cálculo dos créditos não cumulativos;
- 5) Os créditos apropriados identificados como “Ativo Imobilizado” se referem a veículos, que servem de transporte a diretores e cargos ligados a administração da empresa, não se enquadrando na determinação prevista no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 20002, e nº 10.833 de 2003, que concede o direito a crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais diretamente ligados ao processo produtivo da empresa, para utilização na produção de bens destinados à venda;
- 6) Os valores totais glosados dos créditos do PIS e da Cofins estão sintetizados no demonstrativo que compõe o item III – Valor do Crédito Tributário”. Cientificada dos Autos de Infração, a contribuinte apresenta impugnação com as seguintes razões de defesa, em síntese:

1. Preliminarmente, na data em que a impugnante foi cientificada dos Autos de Infração, 28/06/2013, já decaíra o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário relativo ao período de janeiro a maio de 2008, uma vez transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, c/c art. 156, VII, do Código Tributário Nacional, e como a impugnante efetuou recolhimentos de PIS e de COFINS ao longo de 2008, não há que se falar na aplicação do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN;

2. Quanto às glosas de créditos calculados sobre a aquisição de bens e serviços, após discorrer sobre o regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, a impugnante alega que os gastos são inerentes à atividade geradora de receitas do sujeito passivo, e assim o critério para a identificação de certo serviço ou bem como insumo é a sua pertinência com o contínuo desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica;

3. Deve-se “considerar 'utilizados como insumo' para fins de não-cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais — o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições - que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições”; 4. Na medida em que a impugnante tem por objetivo social a fabricação, o comércio, a importação e a exportação de bebidas e afins, evidentemente os bens adquiridos são utilizadas diretamente nos produtos por ela fabricados (bebidas), de modo a permitir a sua aquisição por terceiros e melhorar a eficácia dos seus fluxos produtivos;

5. É inconcebível supor que não estão atrelados à fabricação das bebidas feitas pela Impugnante os gastos com palets (utilizados no processo de armazenagem de produtos destinados a venda), material de laboratório e de conservação, combustível para as empilhadeiras (gás GLP), amônia líquida, etc, os quais permitem o funcionamento de suas linhas de produção ou as atividades de desenvolvimento de novos produtos;

6. Todos eles são, na realidade, gastos sem os quais a Impugnante não tem condições de manter suas atividades geradoras de receitas regularmente, e é natural que uma fabricante de bebidas, a exemplo da Impugnante, utilize uma empilhadeira ou palets nas suas atividades industriais, daí porque são inerentes à atividade econômica por ela desenvolvida e, nessa medida, insumos para a obtenção das receitas oneradas pelo PIS e pela Cofins não cumulativos;

7. Cita julgados do CARF e jurisprudência judicial que corroborariam os seus argumentos;

8. Também as despesas incorridas para a legalização de produtos químicos (despesas com a emissão de Cadri para a destilação de resíduos, com Cetesb/Ibama) e com as licenças de funcionamento com as Polícias Civil e Federal dão direito a crédito, vez que necessárias ao desenvolvimento do objeto social da Impugnante;

9. No que pertine às outras operações com direito a crédito, trata-se da aquisição de ativo imobilizado (veículos utilizados nas áreas comercial e de entregas), cujo crédito poderia ser reconhecido integralmente nos termos do art. 3º, V, § 1º, III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

10. Entretanto, da mesma forma que na aquisição de insumos, a Fiscalização não se preocupou em verificar a efetiva natureza da aquisição desses veículos, ou mesmo se tais bens eram efetivamente destinados à produção ou à fabricação de produtos, conforme determinação legal, tendo simplesmente afirmado que tais veículos não se enquadrariam na determinação legal, pois supostamente estariam ligados a setores administrativos, e não a setores industriais, portanto, fora da contemplação legal;

11. É inequívoco, entretanto, que os veículos utilizados pelas áreas de vendas e entregas da Impugnante, uma empresa que fabrica e vende bebidas, estão ligados ao processo econômico gerador de receitas da empresa, pois, como se sabe, no ramo de atividade de bebidas há uma grande pulverização dos pontos de venda, os quais necessitam ser periodicamente abastecidos pelos fabricantes do produto, os quais, por sua vez, devem ter uma frota de veículos (utilizados pelo departamento comercial) com esse objetivo, sendo legítimo, portanto, o procedimento adotado pela empresa;

12. Da mesma forma que os equipamentos utilizados na fabricação das bebidas, os veículos das áreas comercial e de entregas são essenciais para viabilizar a comercialização das bebidas nos locais de venda, e sem esses veículos não existiriam as condições necessárias para que as bebidas fossem entregues aos pontos de venda em tempo hábil para consumo, o que, fatalmente, acarretaria a diminuição das receitas da Impugnante;

13. No caso de despesas com frete (decorrentes da compra de mercadorias para revenda e de insumos para a produção), o direito ao crédito do PIS e da Cofins é assegurado pelos incisos I, II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03;

14. A interpretação lógico-sistemática revela que o legislador concedeu às pessoas jurídicas (art. 3º, caput) o direito de calcular créditos de PIS e Cofins sobre as despesas com armazenagem e frete (inciso IX) suportadas na fase de fabricação de produtos (inciso II) e nas sucessivas etapas de comercialização das mercadorias até o consumo final (inciso I), com a finalidade de possibilitar ao vendedor a eliminação do custo atinente às contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida pelas empresas que lhe prestam serviços de armazenagem e de transporte de insumos e mercadorias, de sorte a operacionalizar a sistemática da não-cumulatividade constitucionalmente prevista;

15. Os únicos requisitos que a lei impõe para à apropriação dos créditos são: (a) a venda da mercadoria e (ii) a assunção do ônus da armazenagem ou do frete pelo vendedor, e presentes tais requisitos, tem a pessoa jurídica o direito incontestado à apropriação dos créditos do PIS e da Cofins relativos aos serviços que lhe foram prestados;

16. No caso concreto, o frete de aquisição de matéria prima é considerado custo, e, dessa forma, enquadra-se no conceito de insumo (sendo considerado parte do custo de

aquisição do insumo), também os créditos decorrentes de compra de mercadorias para revenda são legítimos pelo mesmo motivo;

17. Assim, descabem as assertivas do Termo de Verificação Fiscal no sentido de que esses valores integram o custo de aquisição, nos termos do art. 289, § 1º, do RIR/99, e exatamente por não terem integrado o custo de aquisição é que há o direito de crédito de PIS/Cofins;

18. A vedação à utilização de créditos do PIS e da Cofins relativos aos serviços de transporte e armazenagem contratados para viabilizar o deslocamento de mercadorias nas etapas prévias à sua efetiva comercialização ou mesmo entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica implica alteração do destinatário legal do crédito, que passa a ser o estabelecimento que realiza a saída da mercadoria com destino a terceiros, ao invés da pessoa jurídica que vende a mercadoria e obtém a receita tributável, em manifesta violação ao art. 3º da Lei nº 10.833/03;

19. Além disso, a restrição ao direito de crédito frustra o regime de não cumulatividade, pois o valor das contribuições suportado nessas transferências acaba se tornando um custo da pessoa jurídica, passível de ser recuperado apenas mediante acréscimo ao preço de suas mercadorias;

20. Consequentemente, as pessoas jurídicas que possuem estabelecimentos autônomos para a comercialização das mercadorias por elas produzidas, ou para distribuição de mercadorias adquiridas para revenda, são colocadas em situação desfavorável frente a terceiros que desenvolvem o mesmo tipo de atividade econômica, porém, concentram todas as suas operações num único estabelecimento, ou constituem pessoas jurídicas diferentes para exercer as atividades de industrialização e distribuição;

21. Esse entendimento restritivo, nesse exemplo, permite que num mesmo ciclo econômico, com idêntico número de etapas, possa a carga tributária variar simplesmente em virtude de a mercadoria passar ou não por estabelecimentos de uma mesma empresa, contrariando a premissa básica do regime não cumulativo, que se funda na neutralidade do tributo em relação aos agentes econômicos, de tal sorte que todos possam concorrer em

igualdade de condições, independentemente da extensão do ciclo de produção e circulação da mercadoria;

22. O CARF, acertadamente, vem decidindo pela possibilidade ampla de direito a crédito de PIS e de Cofins com despesas com frete e armazenagem, e também o STJ já tem precedente específico sobre a questão (trata de mercadoria adquirida para revenda);

23. Forçoso concluir, portanto, que, no caso concreto, a Impugnante tem o direito de descontar, do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias, créditos calculados em relação às despesas com frete suportadas nas aquisições de matéria-prima (insumos), bem como aquelas decorrentes da compra de mercadorias para revenda, como única forma de compatibilizar a sistemática de não cumulatividade das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

24. No que se refere aos serviços de logística, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, tais atividades correspondem a efetivas atividades de armazenagem de mercadorias, cujo direito de crédito está previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003;

25. Os maiores valores glosados pelo Fisco referem-se ao armazenamento de mercadorias da filial da ora Impugnante localizada na cidade de Alhandra/PB, responsável pelas vendas para toda a região Nordeste do Brasil, que não possuía imóvel próprio e, dessa forma, optou por instalar-se dentro da empresa “Elo Central de Logística e Transporte Ltda.” (“ELO”); 26. A atividade prestada pela empresa “ELO” era, exclusivamente, de armazenagem dos estoques locais pertencentes à ora Impugnante (o valor pago mensalmente para a “ELO” correspondia ao montante de produtos armazenados), sendo conveniente salientar que a filial da Impugnante ocupava uma área exclusiva, regularmente inscrita no CNPJ e com Inscrição Estadual;

27. O pagamento mensal refere-se a despesas de armazenagem, mesmo que a razão social do prestador do serviço contenha o termo “Logística”, e, para tanto, havia a emissão de NF de armazenagem, conforme notas fiscais emitidas contra a “ELO” e o controle dos estoques da Impugnante (Livro Registro de Inventário) que anexa, os quais comprovam, exemplificadamente, a atividade de armazenagem;

28. Além disso, é anexado o contrato firmado entre a Impugnante e a “ELO”, o qual demonstra, na cláusula primeira, que o objeto do acordo era “a prestação de serviços de recebimento, armazenagem, separação e expedição de produtos”, restando configurada a prestação de serviços de armazenagem;

29. Os créditos de menor valor referem-se às filias de Salvador e Belo Horizonte, nas quais eram mantidos os materiais utilizados nas ações do departamento de marketing, que dão suporte à atividade comercial da Impugnante, e também

nesses casos, os valores cobrados dos proprietários referiam-se ao espaço utilizado para armazenar todo esse material promocional, o que confere o direito de crédito de PIS/Cofins, citando decisão proferida pelo CARF.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) julgou parcialmente procedente a impugnação com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/05/2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e confirmada a existência de pagamento antecipado, decai o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 30/06/2008 a 31/12/2008

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITOS. SERVIÇOS COM MANUTENÇÃO.

São considerados insumos geradores de créditos da Cofins os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias não configuram insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, pois não são utilizadas “na produção ou fabricação de bens” destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. COMPRA DE INSUMOS.

Se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição, dentre os quais o custo de transporte, podem ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se

houver alguma vedação à inclusão, e desde que os dispêndios sejam suportados pelo adquirente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. LOGÍSTICA. SERVIÇO GLOBAL.

Inexiste previsão legal de tomada de crédito frente aos valores pagos por serviço global de logística.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

A apropriação de créditos relativos a encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado requer que os mencionados itens sejam utilizados na produção de bens destinados à venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/06/2008 a 31/12/2008

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

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

No quadro a seguir estão demonstrados os valores mantidos e exonerados neste voto:

2008	Contribuição para o PIS/Pasep			Cofins		
	Valor Lançado	Valor Exonerado	Valor Mantido	Valor Lançado	Valor Exonerado	Valor Mantido
janeiro	1.955,91	1.955,91	—	9.009,03	9.009,03	—
fevereiro	2.321,79	2.321,79	—	10.694,28	10.694,28	—
março	3.039,57	3.039,57	—	14.000,44	14.000,44	—
abril	1.338,02	1.338,02	—	6.162,98	6.162,98	—
maio	4.564,35	4.564,35	—	21.023,62	21.023,62	—
junho	1.656,31	764,50	891,81	7.629,02	3.521,29	4.107,73
julho	1.853,63	801,36	1.052,27	8.537,89	3.691,06	4.846,83
agosto	2.927,14	2.006,89	920,25	13.482,58	9.243,85	4.238,73
setembro	2.816,60	2.057,19	759,41	12.973,39	9.475,52	3.497,87
outubro	3.466,15	2.753,06	713,09	15.965,30	12.680,77	3.284,53
novembro	2.586,02	2.252,68	333,34	11.911,40	10.376,02	1.535,38
dezembro	554,94	—	554,94	2.556,12	—	2.556,12
TOTAL	29.080,43	23.855,32	5.225,11	133.946,05	109.878,86	24.067,19

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação quanto ao mérito do créditos apropriados em relação às matérias que restaram controversas.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as glosas do direito de crédito sobre (a) despesas com stretch para paletização, amônia líquida e gás GLP, (b) “Serviços Logísticos”, e (c) máquinas e equipamentos da linha de produção.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo à análise das contestações na sequência referida no Recurso Voluntário.

(a) despesas com stretch para paletização, amônia líquida e gás GLP

Alega a recorrente que tais itens são inerentes à atividade econômica por ela desenvolvida e, nessa medida, insumos para a obtenção das receitas oneradas pelo PIS e pela COFINS não cumulativos.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No que concerne à amônia líquida, este é um fluido utilizado em equipamento de refrigeração, empregados nas linhas de produção de bebidas conforme esclarece a recorrente, corroborado pelo que consta no termo de verificação fiscal que seria usado no equipamento de refrigeração do Vermute, devendo ser reconhecido o direito ao crédito pelo emprego no processo produtivo e essencialidade ou relevância à atividade econômica da empresa, adequando-se ao conceito de insumo delineado pelo STJ.

Em relação as despesas com gás GLP, conforme consta no acórdão recorrido, foram glosados apenas os valores do GLP relativos aos itens descritos como “GLP. SBC – Distribuição, que seriam consumidos em empilhadeiras utilizadas para movimentação do produto acabado. Não obstante a preocupação da fiscalização com a possibilidade de utilização em etapa após o processo produtivo, há de se reconhecer o direito ao crédito, em função de ser indispensável ao processo produtivo, por serem as empilhadeiras empregadas no transporte interno dos insumos e dos produtos finais.

Quanto ao strecht para paletização a glosa foi por compor a embalagem de transporte dos produtos, relacionando-se com etapas posteriores à finalização do processo produtivo. No entanto, inobstante serem utilizados como embalagem de transporte, são relevantes, no mínimo, para evitar danos aos produtos fabricados pela Recorrente durante o transporte, mantendo a sua integridade e essenciais, conforme sustenta a recorrente, para que cheguem em perfeitas condições ao consumidor final, atendendo assim aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, considero as glosas referentes a essas matérias como indevidas, devendo ser revertidas quanto as despesas com strecht para paletização, amônia líquida e gás GLP.

(b) “Serviços Logísticos”

No que concerne ao item **“Serviços Logísticos”**, afirma a Fiscalização que os contratos e notas fiscais apresentados pelo contribuinte demonstram que os serviços discriminados referem-se a operações de logística interna, agenciamento de cargas e operador logístico, cujo crédito vem sendo sistematicamente negado pela Fisco.

Alega a recorrente que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, tais atividades correspondem a efetivas atividades de armazenagem de mercadorias, cujo direito de crédito está previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

Afirma que os maiores valores glosados pelo Fisco referem-se ao **armazenamento de mercadorias** da filial da Recorrente localizada na cidade de Alhandra/PB, responsável pelas **vendas** para toda a região Nordeste do Brasil. Essa filial não possuía imóvel próprio e, dessa forma, optou por instalar-se dentro da empresa “Elo Central de Logística e Transporte Ltda.” (“ELO”). Assim, a atividade prestada pela empresa “ELO” era, exclusivamente, de **armazenagem dos estoques locais pertencentes à Recorrente** (o valor pago mensalmente para a “ELO” correspondia ao montante de produtos armazenados).

A legislação das contribuições possui dispositivo legal prevendo a possibilidade de créditos para armazenagem, conforme o art.3º da Lei nº 10.833/2003, in verbis:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

No entanto, conforme concluiu a decisão recorrida, não se trata de armazenagem de mercadoria em operação de venda, mas efetivamente de serviços de operador logístico.

O “Contrato de Prestação de Serviços de Logística” celebrado entre a “Elo” (contratada) e a matriz da autuada (contratante) tem por objeto *“a prestação de serviços de recebimento, armazenagem, separação e expedição de produtos em conformidade com as solicitações enviada pela CONTRATANTE”*, sendo que a contratada *“se obriga a prestar os serviços, utilizando-se de pessoal por ela contratada (sic), estando devidamente capacitado para a perfeita execução dos serviços, dentro dos ditames legais vigentes”*. A contribuinte já informara às folhas 846/848 que a contratada responsabilizava-se também pela guarda, movimentação e gestão de estoques.

O pagamento à empresa “Elo” era feito por um valor fixo mensal, independentemente das quantidades vendidas dos produtos e do valor total dessas operações, conforme cláusula quarta do referido contrato. E, conforme

cláusula trigésima, “a CONTRATADA se obriga a desenvolver novos clientes, bem como se compromete a prestar os mesmos serviços de operador logístico para outros clientes”. (grifei)

A razão social do prestador do serviço contem o termo “Central de Logística”, e os serviços foram discriminados nas notas fiscais como “serviços de logística”; ou seja, os documentos trazidos pela interessada em sua defesa confirmam a constatação fiscal.

Do dispositivo transcrito acima percebe-se que somente as despesas com armazenagem de mercadorias, caracterizada esta como a atividade estrita de guarda de mercadoria (pagamento do depósito), e desde que suportadas pela vendedora, é que tem possibilidade de creditamento das contribuições.

Tendo em vista que no presente caso, ainda que o serviço de armazenagem estivesse incluído nas notas fiscais apresentadas, não há como distingui-lo dos demais serviços prestados pela contratada, por não estar expressamente discriminado, acompanho a decisão recorrida devendo-se afastar, por falta de previsão legal, a pretensão da Recorrente de calcular créditos sobre as referidas despesas.

Quanto as despesas nas filiais de Salvador e de Belo Horizonte que, segundo contrato social, seriam “Depósito de Material Promocional”, igualmente mantenho a glosa por não se enquadrarem no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 como armazenagem de mercadoria, na operação de venda ou no conceito de insumos que abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa.

Mantem-se assim a decisão recorrida em relação a esta matéria.

(c) máquinas e equipamentos da linha de produção.

No presente caso, a Fiscalização aduziu tratar-se de veículos que servem de transporte a diretores em cargos ligados a administração da empresa. Por essa razão, os gastos não estariam dentro da determinação legal que concede o direito de crédito às despesas de depreciação ligadas a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais diretamente ligados ao processo produtivo da empresa, uma vez que, segundo a Fiscalização, os bens do ativo imobilizado estariam ligados a setores administrativos e não a setores industriais, portanto, fora da contemplação legal.

Afirma a recorrente que, conforme a documentação anexada aos autos, esses veículos são utilizados pelos executivos de marketing, de distribuição, de vendas, gerentes de grandes contas, vendedores e supervisores regionais de vendas. Assim, esses veículos são utilizados pelas áreas comercial e de entregas da Recorrente, para abastecer os pontos de venda, muito pulverizados no ramo de bebidas, sem os quais não existiriam as condições necessárias para que as bebidas fossem entregues em tempo hábil para consumo. Portanto, eles estão diretamente

ligados ao processo econômico gerador de receitas da empresa (por intermédio deles, a Recorrente consegue divulgar seus produtos para o mercado consumidor).

Para a comprovação no caso do direito creditório referente a revisão de créditos da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Entendo que, nos termos da posição firmada pelo STJ, não restou comprovado que tais veículos utilizados pelos executivos de marketing, de distribuição, de vendas, gerentes de grandes contas, vendedores e supervisores regionais de vendas participam efetivamente do processo produtivo ou de prestação de serviços e atendem ao critério da essencialidade e relevância, consequentemente, essas despesas com veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, que não na atividade produtiva, dentre as quais a área comercial, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03.

Quanto a possibilidade de enquadramento no inc. VI do mesmo art. 3º, que prevê o crédito sobre as encargos de depreciação com máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, vejamos:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Aqui, igualmente, a previsão legal para o creditamento, se restringe a máquinas equipamentos e outros bens utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, não cabendo a extensão em relação aos veículos utilizados em outras áreas da empresa.

Mantenho assim a glosa em relação as essas despesas.

CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para reverter as glosas quanto as despesas com stretch para paletização, amônia líquida e gás GLP, exonerando parcialmente o crédito tributário lançado de ofício.

ACÓRDÃO 3002-003.137 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10932.720086/2013-56

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges

DOCUMENTO VALIDADO