



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.900510/2013-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.760 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2024
Recorrente LATICÍNIOS LATCO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

O mero inconformismo do contribuinte com o entendimento exarado no Despacho Decisório não gera por si só a sua nulidade, quando houve a devida motivação e fundamentação das glosas efetuadas.

CRÉDITOS. INSUMOS. PALETES DE MADEIRA. ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. ALIMENTOS. NORMAS DE CONTROLE SANITÁRIO.

Os paletes de madeira se enquadram no conceito de insumos, uma vez que a sua subtração implica em substancial perda de qualidade do produto, sendo essenciais no processo de armazenamento e transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha sua integridade garantida desde a etapa final do processo de industrialização até a sua entrega definitiva.

Ademais, o processo de “palletização” dos produtos a serem estocados e transportados é procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos.

ALUGUÉIS. CREDITAMENTO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis e prédios, máquinas e equipamentos, quando houver a comprovação dos pagamentos efetuados e da sua efetiva utilização na atividade da empresa.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito

referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Gera direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para o transporte de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito ao desconto de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo do contribuinte. Ademais, o direito ao desconto do crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 que permite o desconto de créditos calculados em relação ao frete na operação de venda.

CREDITAMENTO. INSUMO. QUEIJO GORGONZOLA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NA AQUISIÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO RECONHECIDO.

Considerando que o queijo gorgonzola não está contemplado no benefício de alíquota zero das contribuições ao PIS e da Cofins previsto na Lei nº 10.925/2004, estando submetido, por conseguinte, à incidência das referidas contribuições, deve ser reconhecido o direito ao desconto do crédito nos casos em que configura insumo na atividade exercida pelo contribuinte.

CREDITAMENTO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NA NOTA FISCAL. IMPERTINÊNCIA.

Os insumos adquiridos pelo contribuinte com suspensão da incidência da Cofins, ainda que sem o devido destaque na nota fiscal, não dão direito ao desconto de créditos básicos, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A inobservância do dever de destacar a suspensão na nota fiscal emitida pelo vendedor não gera o direito ao desconto do crédito básico pelo adquirente, vez que o descumprimento de um dever instrumental e acessório não é capaz de afastar um benefício fiscal previsto em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de reverter as seguintes glosas: (i) relacionadas aos paletes de

madeira, (ii) relativas aos aluguéis comprovados através dos recibos juntados às fls. 524 a 527 dos autos, (iii) relativas ao frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, (iv) relativas ao frete entre estabelecimentos, desde que para transporte de insumos ou produtos não acabados; (v) relacionadas às aquisições de queijo gorgonzola na condição de insumo, desde que devidamente comprovado. Por maioria de votos, reverter a glosa relativa ao frete entre estabelecimentos, desde que para transporte de produtos acabados, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ 09):

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade (fls. 02/67) apresentada em 13/01/2014, em face do deferimento parcial do pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa (PER/Dcomp nº 32335.99186.311011.1.1.11-1469, de 31/10/2011) relativos ao 3º trimestre de 2009, provenientes de operações no mercado interno, e da homologação parcial da compensação constante do PER/Dcomp nº 34440.96086.311011.1.3.11-1686, de 31/10/2011, conforme despacho decisório (rastreamento) nº 068611080, de 04/12/2013 (fl. 314), proferido pela DRF em Cascavel/PR, cuja ciência deu-se em 13/12/2013 (fl. 363).

O quadro abaixo, extraído do PER/Dcomp, detalha a composição do crédito pleiteado:

(...)

Segundo o despacho decisório, no entanto, após a pertinente análise (Termo de Auditoria Fiscal de fls. 316/358), o valor total pleiteado não foi confirmado, tendo o deferimento sido limitado ao montante de R\$ 693.505,85:

(...)

O reconhecimento parcial, segundo o Termo de Auditoria Fiscal mencionado (fls. 316/358), decorreu, basicamente, da constatação de inconsistências na apuração dos créditos da não cumulatividade, ou seja:

a) registro de fretes sem especificação (na apuração dos créditos, a contribuinte considerou todos os fretes apurados, "inclusive aqueles sujeitos ao crédito presumido e até mesmo frete entre estabelecimentos.");

- b) bens não enquadráveis como insumo (na apuração dos créditos, a contribuinte considerou valores correspondentes a aplicações não vinculadas diretamente ao conceito de insumo: administração, análise de produto, equipamentos de proteção individual, fretes entre estabelecimentos, fretes outros, higienização, manutenção industrial, tratamento de efluentes, paletes);*
- c) itens relacionados em duplicidade (itens cujos valores foram listados como pertencentes à linha 02 do Dacon mas que deveriam ser listados na linha 25, por estarem sujeitos ao crédito presumido: creme de leite e soro concentrado);*
- d) falta de comprovação de despesas com aluguéis de prédios;*
- e) falta de comprovação de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos;*
- f) ausência de comprovação dos ajustes negativos de créditos básicos em razão de devoluções, e;*
- g) comprovação parcial das bases de cálculo do crédito presumido declarado.*

Na manifestação apresentada, a contribuinte, após relato resumido dos fatos e defesa da tempestividade, alega a incompetência da autoridade administrativa. Salienta que o Despacho Decisório foi decidido exclusivamente por AFRFB, o qual não tem competência para a emissão de decisão de tamanha importância. Cita o art. 75 da Instrução Normativa nº 660/2006, e diz que tal IN "é clara ao dispor que somente o titular da Delegacia Regional da Receita Federal do Brasil é competente para decidir sobre compensação de tributos". Cita, ainda, o art. 305 da Portaria nº 203, de 2012 (Regimento Interno da SRFB) a qual determina que incumbe ao Delegado da RFB decidir sobre a concessão de ressarcimento, restituição e compensação. Entende que o despacho está "maculado por vício de competência" e que, com apoio no inc. I do art. 59 do Decreto 70.235/72, o mesmo deve ser anulado.

Na sequência, no tópico IV, discorre sobre o mérito das alegações. No subtópico IV-I, disserta sobre as "PREMISSAS ACERCA DO DIREITO À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA DO PIS/COFINS." Nesse subtópico, discorre sobre a legislação e sobre os efeitos da não cumulatividade. Aduz que, como é possível constatar, faltou sensibilidade "ao AFRFB que desconsiderou a apuração de créditos advindos de parte dos insumos sem os quais a Manifestante não teria a menor possibilidade de manter suas atividades empresariais e industrializar seu produto final".

No tópico seguinte (IV-II), tece considerações sobre a adequada definição de insumo e sobre o necessário afastamento da IN SRF nº 404, de 2004. Afirma que adotou o critério jurídico na definição e que os insumos correspondem a gastos que são computados e inseridos no preço final das mercadorias.

Aduz, no subtópico IV.III, que há incompatibilidade do sistema de não cumulatividade das contribuições sociais com o IPI-ICMS.

Afirma que o IPI e o ICMS não guardam qualquer similaridade com o PIS/COFINS. Por isso é que, segundo afirma, a não cumulatividade do IPI e do ICMS seguem a regra do "base sobre base", "na qual se subtrai do tributo a pagar o valor pago na operação antecedente." Tal regra, aduz, não se aplica ao PIS/Cofins.

Acrescenta, ainda, que "existem incontáveis fatores que proporcionam faturamento (receita bruta) ao contribuinte, e que, portanto, serão tributados pelo PIS/COFINS, mas que sequer entram em contato com a mercadoria produzida". Assevera que a própria legislação pertinente estabelece "hipóteses que o insumo sequer entra em contato com a mercadoria produzida, como é o caso da energia elétrica, aluguel, lubrificantes e combustíveis".

Com base em doutrina especializada, explica que o conceito de "insumo" "engloba também os serviços, consoante dispõe as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. Assim, o fato de os serviços gerarem créditos é outra prova de que insumo não é apenas o que mantém contato direto com a mercadoria".

Na sequência, com base em jurisprudência do CARF, alega que "se tem substituído o conceito de insumo da IN SRF 404/04 pelo conceito utilizado no Imposto de Renda, uma vez que, tal como o PIS/COFINS, tratam-se de tributos cuja base de cálculo têm formação assemelhada".

Conclui o subtópico afirmando que "fica impugnado, dessa forma, também a analogia construída entre os institutos do PIS/COFINS e dos IPI/ICMS, a qual não tem qualquer cabimento".

Noutro subtópico, a interessada discorre sobre as glosas dos PALETES DE MADEIRA. Afirma que, com base no conceito de insumo, é "possível o auferimento de créditos a partir das despesas com paletes de madeira, posto que utilizados, indispensáveis e relacionados para a produção". Diz que o entendimento do Auditor Fiscal é indevido, haja vista ele ter adotado a definição restritiva do conceito de insumos, nos moldes da rechaçada IN RFB nº 404/2004. Traz decisão do CARF e indica outros Acórdãos que admitem os créditos relativos aos gastos com paletes de madeira.

Afirma, outrossim, que os paletes de madeira são utilizados em diversas fases de seu processo produtivo, como comprova o relatório "Descrição Geral do Processo Produtivo da Empresa" (anexo II). Explica que após o envasamento/empacotamento dos produtos que produzem os recipientes passam a ficar agrupados sobre os paletes de madeira.

Relata ainda que a partir do momento em que ocorre o envasamento, as caixas ficam agrupadas em cima de paletes, razão pela qual os gastos com a aquisição de tais produtos são custos de produção, nos termos do art. 290, do RIR/99. Diz que o mesmo entendimento "deve ser aplicado a todos os demais produtos da Manifestante. Por exemplo, os queijos. Como transportá-los e comercializá-los? Rolando pelo chão? Em sacolas? Um a um? Lógico que não. Esse tipo de procedimento deve se adequar à estrutura fabril da Manifestante."

Relata, também, que realiza o "processo de paletização", que consiste em organizar a produção sobre paletes e realizar o envelopamento com uma película plástica protetora, o que facilita o manuseio dentro da fábrica e também para o embarque nos caminhões de distribuição, por meio de empilhadeiras.

Por fim, argumenta que os paletes de madeira integram o custo de produção da manifestante e são um insumo indispensável para a comercialização, devendo ser considerado como material de embalagem. Requer o afastamento da glosa realizada.

No subtópico IV.V, a contribuinte discorre sobre o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos. Aduz que a única dúvida lançada pelo AFRFB foi em relação à idoneidade dos documentos comprobatórios das despesas. Questiona a falta de fundamento legal para a conduta fiscal.

Esclarece que os contratos foram apresentados e que também foram entregues os "recibos de pagamento assinados pelo locador e comprovantes de depósitos bancários" situação que, no seu entender, "demonstra a absoluta veracidade das despesas em comento."

Afirma que a comprovação dos pagamentos consta dos autos e que as exigências fiscais carecem de fundamento. Insiste na nulidade do procedimento por cerceamento do direito de defesa. Requer o afastamento da glosa.

A seguir, no subtópico IV.VI, a contribuinte disserta sobre as despesas correspondentes aos fretes realizados. Na alínea "a" discorre sobre os fretes sobre vendas e questiona o remanejamento dos valores da linha 2 do Dacon para as linhas 7 e 25. Afirma que tais fretes decorrem exclusivamente sobre a venda e que os mesmos são considerados pela legislação como uma "fonte autônoma de créditos básicos (integrals) de PIS/Cofins." Transcreve decisões do CARF e aduz que o custo de frete é autônomo e independente em relação ao insumo transportado. Afirma que, muito provavelmente, o remanejamento tenha relação com o "leite in natura", contudo, apesar do tratamento atribuído a tal produto, tal fato "em nada influencia no crédito decorrente das despesas com o seu transporte (frete), uma vez que o frete é regularmente tributado pelo PIS/Cofins." Insiste que o preço do frete é composto por parcela do PIS/Cofins, portanto, faz jus ao crédito correspondente. Afirma que "negar que o frete seja uma fonte autônoma de créditos básicos (integrals) significa desprestigiar o princípio da não cumulatividade, pois não haverá a recuperação de parcela do tributo incidente na cadeia de produção."

No mesmo subtópico, na alínea "b" a contribuinte tece considerações sobre o frete havido entre estabelecimentos e o frete sobre os bens que não são insumos. Alega equívoco da fiscalização pois o frete é fonte de créditos autônoma portanto independe do insumo transportado. Aduz, também, que a diferença entre insumo e não insumo ainda vai depender de revisão a ser realizada pelos tribunais. Quanto aos fretes entre estabelecimentos, aduz que são realizados durante o processo produtivo. Cita jurisprudência e insiste no direito ao crédito.

No subtópico IV.VII, discorre, extensamente, sobre os insumos relacionados à sua atividade. Questiona as glosas efetuadas, e exemplifica com as relacionadas à análise de produto. Diz que as despesas havidas com a análise "servem para testar o andamento da produção." Lista uma série de produtos químicos e diversos instrumentos utilizados. Afirma que são insumos laboratoriais e que os mesmos servem para fazer cumprir as determinações emanadas de órgãos públicos.

Questiona, ainda, as glosas relativas aos insumos para higienização. Diz que não são insumos para simples limpeza de ambientes mas para profundas esterilizações considerando as rigorosas normas sanitárias. Afirma que tais esterilizações decorrem de imperativo legal (menciona o item 7 do anexo IV da IN MA nº 51, de 2002). Pede a reforma do despacho decisório.

Quanto aos insumos para manutenção industrial, afirma que são insumos utilizados na produção e nos geradores de energia. Requer a reversão da glosa.

Reclama, ainda, da glosa correspondente aos insumos para o tratamento de efluentes. Diz que tal despesa decorre de determinação legal. Pede a reversão.

Discorre, também, sobre os equipamentos de proteção individual. Salienta que há determinação legal para o uso de tais equipamentos e que a não utilização pode por em risco sua atividade, já que estará sujeita a embargos e sanções por parte dos órgãos de fiscalização.

No item denominado "Dos Insumos Não Encontrados" (subtópico IV.VII.f), a interessada alerta que efetua a compra de queijos para beneficiamento e produção de queijo ralado. Insiste que trata de aquisição de matéria-prima, sujeita à produção de créditos básicos.

A seguir, no subtópico IV.VIII, tece considerações sobre as compras de insumos com suspensão e sobre a ausência de destaque na nota fiscal. Diz que como não havia destaque sobre a suspensão na nota fiscal, concluiu que as aquisições de creme de leite haviam sido tributadas na venda e que tal fato redundaria no creditamento integral do PIS/Cofins. Alega equívoco da fiscalização e insiste no direito ao crédito. Afirma ser inviável averiguar se todas as notas fiscais dos insumos adquiridos estão em

conformidade com a legislação e que na falta do destaque deve ser mantido o direito ao crédito. Alega boa-fé e discorda do entendimento fiscal (transcreve jurisprudência administrativa a respeito).

No próximo subtópico (IV.IX) chama a atenção para os ajustes negativos do crédito básico. Diz que a presunção adotada pela fiscalização de que todas as compras geraram créditos básicos integrais é incoerente. Defende o cancelamento de tal ajuste.

Ao final, pede o cancelamento do despacho decisório por entender que o mesmo foi exarado por autoridade incompetente. Na hipótese contrária, pede a anulação do despacho decisório em razão da definição de insumos e também pelas glosas indevidas. Subsidiariamente pede que o julgamento seja convertido em diligência para que as devoluções sejam apuradas com exatidão.

Em 03/02/2014, a contribuinte apresentou a manifestação complementar de fls. 366/368, onde discorre sobre os ajustes negativos do crédito básico e informa estar apresentando as notas fiscais de devolução de compras verificadas no 3º trimestre de 2009 (nos valores totais de R\$ 661,96 e R\$ 8.658,92, relativamente a agosto e setembro de 2009, respectivamente). Pede a desconsideração das "devoluções de compras sobre as quais a Manifestante não fez créditos básicos, a fim de que o respectivo valor seja acrescido nos ajustes negativos realizados pelo AFRFB."

Posteriormente, em 06/03/2014, solicita a juntada de cópias de notas fiscais de devolução de mercadorias (fls. 426/434).

Em 17/08/2020, consoante despacho de fl. 436, o presente processo foi encaminhado para esta DRJ em Curitiba (DRJ 09) para julgamento.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ 09), por meio do Acórdão nº 109-001.671, de 7 de outubro de 2020, decidiu “[...] *rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de diligência, e acolher em parte as razões de inconformidade para reconhecer o direito creditório adicional de R\$ 19.023,47 relativamente ao PER/Dcomp nº 32335.99186.311011.1.1.11-1469, e homologar, até esse limite, as compensações vinculadas*”, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

Somente são nulos os despachos e as decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável

do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS. PALETES DE MADEIRA.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito a créditos de PIS/Pasep ou Cofins.

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS E DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

A consideração dos valores despendidos com aluguéis de prédios e de máquinas e equipamentos na apuração de créditos da não cumulatividade está condicionada à efetiva comprovação dos pagamentos efetuados.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Somente dão direito aos créditos básicos do PIS/Pasep e da Cofins os custos com fretes sobre compras de bens que também proporcionam créditos das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os gastos com o transporte de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica não podem ser considerados insumos.

INSUMOS. DESPESAS COM ANÁLISE DE PRODUTOS, EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL, HIGIENIZAÇÃO, MANUTENÇÃO INDUSTRIAL, TRATAMENTO DE EFLUENTES.

Na tese acordada pelo STJ, o conceito de insumos abrange os bens e serviços que compõem o processo de produção dos bens destinados à venda, tanto os que são essenciais a tais atividades, quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal, sendo assim, considera-se que as despesas com a análise de produtos, equipamentos de proteção individual, higienização, manutenção industrial e tratamento de efluentes, por estarem vinculados à atividade empresarial da contribuinte, geram créditos no regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS. SUSPENSÃO. OMISSÃO DE DESTAQUE NA NOTA FISCAL.

A teor da legislação, a omissão do destaque acerca da suspensão do PIS/Pasep e da Cofins na nota fiscal de aquisição de um insumo, não autoriza a apuração de crédito básico dessas contribuições.

AJUSTES NEGATIVOS DE CRÉDITO BÁSICO.

Corrige-se o despacho decisório quando comprovado, pela contribuinte, que uma parte das mercadorias devolvidas não foi considerada na apuração dos créditos básicos do PIS/Pasep e da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A recorrente interpôs Recurso Voluntário pleiteando, em sede de preliminar, o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório por ausência de motivação, e, no mérito, requerendo o provimento do recurso, para o fim de:

a) Anular as glosas realizadas em relação aos paletes de madeira, vez que estes são indiscutivelmente essenciais para o exercício da atividade da Recorrente, sendo elementos essenciais no acondicionamento dos produtos transportados;

b) Anular as glosas realizadas pelo Ilmo. Auditor Fiscal - confirmadas pela DRJ -, a títulos de aluguéis do terceiro trimestre de 2009, vez que os documentos foram apresentados para a fiscalização e só não foram considerados por uma falha na localização dos documentos no processo administrativo de nº. 10935.724587/2013-81;

c) Anular as glosas realizadas pelo Auditor em relação aos fretes destacados como "fretes de vendas", entendendo que o Frete é claramente parte do processo produtivo e não deve estar vinculado a natureza tributária do insumo transportado;

d) Anular as glosas realizadas a título de Fretes nas operações de Transferência, uma vez que são essenciais para a atividade da Recorrente e estão de acordo com os entendimentos mais recentes do CARF;

e) Anular a glosa relativa à aquisição de queijo gorgonzola, identificadas pela Fiscalização como insumos que "não consta da lista", vez que tal insumo não está no rol de produtos sujeitos a alíquota zero do Art. 1º da Lei de nº. 10.925/2004;

f) Anular a glosa dos créditos da Recorrente na aquisição de creme de leite, uma vez que as notas fiscais não atestaram a existência de suspensão da incidência do PIS e da COFINS, o que legitima o creditamento na entrada dos produtos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

O Recurso Voluntário foi protocolado em 25/05/2021, portanto, dentro do prazo de 30 dias contados da notificação do acórdão recorrido, ocorrida em 26/04/2021 (fl. 478). Ademais, cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

Por pertinente, destaco também que, quanto às matérias que não foram objeto do presente Recurso Voluntário, considera-se definitiva a decisão de primeira instância, nos termos do artigo 42, Parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que as glosas efetuadas carecem de fundamentação por parte da fiscalização federal, razão pela qual deveriam ser anuladas, por configurarem nulidade material por ausência de motivação.

Ocorre que, ao contrário do sustentado pela recorrente, houve a devida fundamentação das glosas efetuadas, como pode ser verificado pelo Termo de Auditoria fiscal (fls. 316/330) e seus anexos (fls. 331/359), que trazem a análise conclusiva e os detalhamentos das glosas.

Ressalta-se que as informações constantes do Despacho Decisório são suficientemente completas a ponto de permitir à recorrente, tanto em sua manifestação de inconformidade, quanto no próprio recurso voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que vai de encontro com a tese de nulidade por ausência de motivação.

Desta forma, sendo perfeitamente compreendido o Despacho Decisório pela recorrente e oportunizado o exercício adequado do direito à ampla defesa e ao contraditório, inexistindo, portanto, qualquer nulidade ou cerceamento de defesa, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

Frise-se, por oportuno, que o inconformismo da recorrente com o entendimento exarado no Despacho Decisório não gera por si só a nulidade da autuação, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas quando do julgamento do mérito do presente recurso.

DA GLOSA RELATIVA AOS PALETES DE MADEIRA

O v. acórdão recorrido entendeu por manter a glosa correspondente ao crédito relativo aos paletes de madeira, sob o fundamento de que “*as embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda são classificadas como insumos (art. 172, §1º, VI, supra), contudo, os materiais utilizados apenas no transporte do produto acabado - como é o caso dos paletes de madeira - não podem ser assim classificados*”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que os paletes de madeira são parte importante do seu processo produtivo, em especial, porque sem a sua existência não seria possível a entrega dos seus produtos, visto que servem para acondicionar os produtos transportados, evitando a sua danificação quando do transporte.

Por descrever melhor o papel dos paletes de madeira no processo de produção e venda da recorrente, transcrevo os seguintes excertos da Manifestação de Inconformidade:

*De fato, os paletes de madeira são utilizados em diversas fases do processo produtivo da MANIFESTANTE, como comprova o incluso relatório nominado "Descrição Geral do Processo Produtivo da Empresa" (anexo II). Por exemplo, após o envasamento/empacotamento de requeijão (fl. 10,19), de queijos (fl. 22, 32, 41, 51, 61, 72, 77, 87, 98, 109, 122, 126), de bebidas lácteas (fl. 140) de creme de leite (fl. 148, 156), de manteiga (fl. 164, 172), de leite (fl. 181, 189), os recipientes passam a ficar agrupados sobre paletes de madeira.*¹³.

*É um contrassenso imaginar que a Manifestante deixaria caixas de leite do tipo "tetra pak" separadas e encostadas em um canto da empresa. Isso é um absurdo! A partir do momento em que ocorre o envasamento, as caixas ficam agrupadas com certa quantia de unidades e reunidas em cima de paletes. Daí já se percebe que os paletes são um custo de produção, nos termos do art. 290, do RIR/99*¹⁴.

(...)

Efetivamente, as indústrias realizam o chamado "processo de paletização" ou "produção paletizada", que consiste em organizar a produção sobre suportes de

madeira (paletes) e realizar o envelopamento com uma película plástica protetora. Isto facilita o manuseio dentro da fábrica e também o embarque nos caminhões de distribuição, por meio de empilhadeiras. (Grifamos)

Diante disto, entendo que assiste razão à recorrente.

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento de que “[...] *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte*”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

No presente caso, em linha com o referido julgamento, os paletes de madeira se enquadram no conceito de insumos, uma vez que a sua subtração implica em substancial perda de qualidade do produto. Isto porque, os paletes de madeira são essenciais no processo de armazenamento e transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha sua integridade garantida desde a etapa final do processo de industrialização até a sua entrega definitiva.

Ademais, mesmo não tendo sido sustentado pela recorrente, é fato notório que, pela peculiaridade da atividade econômica que ela 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.

Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por micro-organismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.

Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável a utilização de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo.

Desta forma, o processo de “palletização” dos produtos a serem estocados e transportados pela recorrente é procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos

face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

(Processo nº 13502.720082/2011-64; Acórdão nº 3302-010.327; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 26/01/2021)

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA

Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Processo nº 16366.720123/2011-12; Acórdão nº 3402-008.917; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/08/2021)

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". 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 "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte - plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" - são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.

(Processo nº 11020.001737/2010-16; Acórdão nº 9303-006.051; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Possas; sessão de 12/12/2017)

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relacionadas aos paletes de madeira.

DA GLOSA RELATIVA AOS ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

No que se refere aos gastos com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, verifica-se que o v. acórdão recorrido rejeitou os argumentos apresentados pela recorrente na Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

[...] a contribuinte afirma que os contratos, os recibos de pagamento e também os comprovantes de depósito foram apresentados. Por esse motivo, informa discordar totalmente do entendimento fiscal.

Segundo a fiscalização, "todas as intimações citadas nesta análise, assim como respectivas respostas, foram juntadas num único processo eletrônico auxiliar sob nº 10935.724587/2013-81."

(...)

Analizando-se aludido processo, constata-se que foram apresentados os contratos de aluguel, alguns recibos de locação (relativos aos meses de janeiro, abril, julho e outubro/2010, emitidos pelas empresas Laticínios Cruzeiro do Oeste Ltda, Laticínios Maripá Ltda, Criolat Indl. de Laticínios Ltda., Latco Indl. de Laticínios Ltda. e Usina de Beneficiamento de Leite Latco Ltda.) e alguns comprovantes de depósito, realizados de 25/08/2010 a 24/11/2010 pelas empresas Laticínios Cruzeiro do Oeste Ltda, Laticínios Maripá Ltda, Criolat Indl. de Laticínios Ltda. e Latco Indl. de Laticínios Ltda (fls. 1477/1719 e 1859/1867 do processo nº 10935.724587/2013-81).

O que se constata, portanto, é que apesar de terem sido juntados os contratos, os recibos apresentados (que, a propósito, não têm relação com os períodos aqui analisados) não encontram qualquer respaldo nos comprovantes de depósito apresentados. Nesse contexto, apesar da discordância manifestada, há que se manter o procedimento fiscal, posto que não foi comprovado o efetivo desembolso para o pagamento das locações (de prédios e de máquinas e equipamentos). A contribuinte, é importante fixar, foi intimada e teve a oportunidade de apresentar todos os documentos. Nesse sentido, não há que se falar em cerceamento ou mesmo de nulidade. Rejeitam-se os argumentos.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que a documentação não foi analisada de maneira cuidadosa e, com isso, documentos do ano de 2009, que comprovam a legitimidade do crédito, não foram localizados pela Fiscalização "a quo".

Neste sentido, informa que, ao contrário do disposto no v. acórdão recorrido, no processo administrativo nº 10935.724587/2013-81, em que foi exigida a documentação relativa ao processo ora em análise, foram juntados os quatro recibos que atestam a legitimidade dos créditos de PIS e COFINS sobre os aluguéis do período em questão - 3º trimestre de 2009 -, nas fls. 1506 a 1509.

Para corroborar o alegado, a recorrente junta os referidos recibos de aluguel, com a numeração do processo administrativo nº 10935.724587/2013-81, nas fls. 524 a 527 do presente processo.

Em tais recibos, constam as informações referentes ao: (i) locador, (ii) objeto da locação e função na atividade exercida pela empresa, (iii) valor pago, e (iv) período a que corresponde; o que corrobora as informações e valores apontados pela recorrente quanto ao crédito pleiteado, demonstrando o pagamento do aluguel à pessoa jurídica, bem como, a sua utilização nas atividades da empresa.

Frise-se, por pertinente, que as informações constantes dos recibos possuem correspondência com a Descrição Geral do Processo Produtivo da Empresa juntada às fls. 80 a 275, o que também corrobora a utilização do objeto alugado nas atividades da empresa.

Quanto ao direito ao desconto de créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, assim está disposto no artigo 3º, inciso IV, da 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:

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Neste cenário, considerando que é incontroversa a juntada dos contratos relativos aos aluguéis em análise, bem como, restou devidamente comprovado, mediante recibos de aluguel, o pagamento e a função do objeto alugado nas atividades da recorrente, com a devida vênia ao v. acórdão recorrido, entendo que deve ser reconhecido o direito creditório pleiteado, mesmo sem a comprovação do efetivo desembolso para o pagamento das locações, por estarem atendidos os requisitos previstos no inciso IV, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, para desconto do crédito relativo a aluguel, quais sejam, (i) pagamento a pessoa jurídica e (ii) utilização na atividade da empresa.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, revertendo as glosas relativas aos aluguéis comprovados através dos recibos juntados às fls. 524 a 527 dos autos.

DA GLOSA RELATIVA AO FRETE DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA COFINS

Quanto aos fretes referentes à aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da Cofins, o v. acórdão recorrido se manifestou no sentido de que “[o] crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse ocorrer, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado”, para concluir que “[...] ao contrário do alegado, os fretes não são geradores autônomos de créditos pois, como ressaltado, a geração de crédito vai depender do tipo de operação e dos produtos transportados”.

Por sua vez, a recorrente alega, em breve síntese, que “[...] seja como for, ou classificado como custo do leite, ou serviço utilizado como insumo, nada impede o crédito de PIS e COFINS, pois o frete é tributado pelas contribuições. Mesmo que se considere custo do leite para efeito contábil, não subsume-se a norma que veda o crédito, pois tal vedação aplica-se apenas ao valor de aquisição do leite, e não ao serviço de frete”.

A presente controvérsia cinge-se à interpretação e alcance dos seguintes dispositivos do artigo 3º da 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:**

(...)

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;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Grifamos)

Quanto ao enquadramento do frete na condição de **serviço utilizado como insumo**, parece-me inexistir controvérsia quanto ao frete ser um serviço, ou seja, uma obrigação de fazer. E, em relação a ser considerado um insumo, entendo ser de fácil percepção o caráter essencial daquele para o desenvolvimento da atividade econômica em análise, uma vez que, sem o transporte da matéria-prima e dos demais componentes até a unidade onde serão transformados em um novo produto, a fabricação do produto é inviabilizada.

Assim, sendo considerado um serviço utilizado como insumo, o frete relativo à aquisição de insumos se enquadra no disposto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03 e, por conseguinte, gera o direito ao desconto de crédito relativo ao custo arcado pelo contribuinte.

Quanto ao disposto no inciso II, do §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, entendo que, nos termos do próprio dispositivo, tal vedação ao direito de creditamento se aplica exclusivamente ao **valor** da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Tendo sido a operação relativa ao frete submetida ao pagamento da contribuição, não há que se falar em aplicação do referido dispositivo ao presente caso, mesmo que o produto objeto do frete não esteja sujeito ao pagamento da contribuição.

E tal entendimento se mantém tanto se o valor do frete for cobrado de forma autônoma, quanto se ele compuser o custo do produto adquirido.

Isto porque, sendo considerado autonomamente, trata-se de serviço utilizado como insumo e está sujeito ao pagamento da contribuição, por conseguinte, dá direito ao desconto do crédito.

Por sua vez, quando compõe o custo do produto adquirido – havendo a devida discriminação da parte relativa ao frete –, também será devido o direito ao creditamento por se tratar de insumo e em razão da vedação ao creditamento se aplicar apenas ao **valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, o que não alcança o valor do frete.

Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

Frise-se que, qualquer interpretação ampliativa da vedação ao direito de creditamento, além de não encontrar respaldo legal, configura afronta ao princípio da não-cumulatividade, impedindo a concretização da técnica estabelecida para impedir a incidência do tributo em cascata.

Neste sentido, cito o recente precedente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

(Processo nº 10183.901781/2012-56; Acórdão nº 9303-013.878; Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; sessão de 16/03/2023)

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, revertendo as glosas relativas ao frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

DA GLOSA RELATIVA AO FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, assim se manifestou o v. acórdão recorrido a respeito das glosas relativas aos fretes entre estabelecimentos:

Já, quanto às glosas realizadas, relativas aos fretes havidos entre estabelecimentos, a contribuinte alega que se referem a movimentações havidas durante o processo produtivo. Tal afirmação, no entanto, não encontra respaldo na documentação constante dos autos (que apenas indica que se trata de fretes entre estabelecimentos, sem apontar o estágio de desenvolvimento/industrialização do produto). Nesse caso, portanto, adota-se o entendimento da fiscalização que, como se constata, está de acordo com o que se encontra previsto no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018 que trata das repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumo consoante decisão contida no Resp nº 1.221.170/PR. Aludido Parecer estabelece:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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.

Correta, portanto, a glosa efetuada.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente pleiteia a reforma de tal entendimento, com base nos seguintes argumentos:

No momento da prolação do Acórdão perante a DRJ, os Ilmos. Delegados afirmaram não ter no processo administrativo qualquer documento que ateste em qual momento da produção são ocorridas as transferências das mercadorias entre os estabelecimentos da Recorrente.

Porém, tal narrativa cai por terra ao se deparar com o Anexo II da Manifestação de Inconformidade, que se encontra juntado no presente processo administrativo nas fls. 79 a 275, aonde lá está devidamente ilustrado toda a operação da Recorrente e em especial está devidamente evidenciado que cada uma das unidades da contribuinte é responsável pela a industrialização de determinados produtos, podendo ser sintetizado da seguinte forma:

Unidade de Cruzeiro do Oeste:

Requeijão em Bisnagas;

Requeijão Cremoso Copo;

Queijo Parmesão Ralado;

Unidade de Maripá:

Queijo Prato;

Queijo Minas Padrão;

Queijo Estepe;

Queijo Coalho Tradicional;

Queijo Coalho Adicionado de Temperos;

Unidade de Realeza:

Queijo Minas Frescal;

Queijo Muçarela;

Queijo Provolone;

Ricota Fresca e Ricota Fresca Light;

Unidade Marmeleiro:

-Queijo Gorgonzola;

Unidade Major Vieira:

-Queijo Parmesão;

Unidade Francisco Beltrão:

Bebida Láctea;

Creme de Leite UHT;

Creme de Leite Pasteurizado;

Manteiga Comum;

Manteiga de Primeira Qualidade;

Leite UHT Integral;

Leite UHT Desnatado.

Ou seja, como devidamente demonstrado no Laudo de produção dos produtos, cada uma das unidades industriais da Recorrente é responsável pela produção de um rol exclusivo de produtos que fazem parte do portfólio dos derivados comercializados pela a Recorrente.

E nesta senda, diante desse cenário operacional e logístico delineado no Laudo Produtivo, é evidente que inúmeras operações de transferência de produtos não acabados, ou de matéria-prima ocorrem no decorrer da prática operacional da Recorrente e sobre tais operações, houve o creditamento das contribuições sociais de PIS e COFINS.

Sabendo das particularidades operacionais, é preciso se ater as questões relativas aos fundamentos legais que legitimam o crédito de PIS e de COFINS e nesta senda, o direito está claramente do lado da Contribuinte no caso em tela.

(...)

É evidente que as operações de transferência dos produtos é parte essencial do exercício da atividade-fim da Recorrente que é encerrar a produção para realizar a venda. As transferências não ocorrem por conta de uma mera disposição de vontade da Recorrente, mas sim porque há uma série de questões de logísticas da Recorrente que precisa distribuir os seus produtos em vários locais do Brasil.

E o escoamento de sua produção não pode ser visto de maneira simplória, mesmo que estivesse a se falar de operações de transferência de produtos acabados, uma vez que estes não podem sair somente de um local para chegar até o cliente, é necessário que haja a movimentação de parte dessa mercadoria entre outro de seus estabelecimentos.

(...)

Portanto, por mais que a Recorrente tenha feito as devidas anotações acerca das transferências dos produtos realizados, que em sua grande parte são operações de transferência de insumos para a produção, mesmo que a totalidade das operações se tratassem de transferência de produtos acabados, seria possível se falar no creditamento dos valores de acordo com o novel entendimento do CARF acerca da matéria.

(...)

E neste caso, mais importante do que se fixar em pareceres e demais entendimentos similares, a Receita Federal deveria ter se atentado para a essencialidade da operação de transferência realizada pela contribuinte, que somente pratica tais operações a fim de viabilizar a comercialização de seus produtos, após todo o processo de industrialização, que as vezes envolve a captação da matéria-prima em um local e a transferência dessa para que outra unidade industrial realize o beneficiamento da matéria-prima, o que deixa evidenciado o caráter de essencialidade de tais operações.

Inicialmente, entendo que a recorrente não logrou êxito em afastar o entendimento do v. acórdão recorrido de que não houve a comprovação de que o frete entre estabelecimentos era relativo à transferência de insumos para a produção.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente limitou-se a indicar a Descrição Geral do Processo Produtivo da Empresa juntada às fls. 80 a 275, sustentando que tal documento seria capaz de comprovar que inúmeras operações de transferência de produtos não acabados, ou de matéria-prima, ocorrem no decorrer da sua prática operacional.

Apesar de tal documento corroborar sua linha de argumentação de forma genérica, é certo que, para relacionar cada frete à transferência de insumo ou produto não acabado, deveria ser comprovada a descrição de forma individualizada. E, neste sentido, o v. acórdão recorrido aponta que a documentação constante dos autos apenas indica que se trata de fretes entre estabelecimentos, sem apontar o estágio de desenvolvimento/industrialização do produto.

De qualquer forma, apesar do referido apontamento quanto à ausência de comprovação do estágio do processo produtivo em que foi realizado o frete entre estabelecimentos, manifesto meu entendimento de que é suficiente, para a apuração dos créditos, a comprovação de que se trata de frete entre estabelecimentos, desde que para o transporte de insumos, produtos não acabados ou produtos acabados.

Quanto ao frete para transferência de insumos e produtos não acabados durante o processo produtivo, parece-me tranquilo que o referido direito ao creditamento está assegurado pelo artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, visto se tratar de serviço utilizado como insumo na fabricação de produto destinado à venda.

Por outro lado, o creditamento relativo ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos ainda é objeto de grande controvérsia na jurisprudência deste e. Tribunal.

Filio-me ao entendimento de que deve ser reconhecido o direito ao creditamento sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos, tanto por se tratar de serviço essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, quanto por ser compreendido como frete para a venda, passível de desconto de crédito da contribuição, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito:

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

(...)

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

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para efetivação da venda, entre os quais o frete ora em discussão.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

(Processo nº 13971.908776/2011-03; Acórdão nº 9303-008.060; Relator Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal; sessão de 20/02/2019)

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

(Processo nº 11080.002376/2009-79; Acórdão nº 9303-007.092; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Possas; sessão de 11/07/2018)

Diante disto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, revertendo as glosas relativas ao frete entre estabelecimentos, desde que para o transporte de insumos, produtos não acabados ou produtos acabados.

DAS GLOSAS SOBRE OS INSUMOS DESTACADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO "NÃO CONSTA DA LISTA"

No que se refere ao presente tópico, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

Quanto aos itens citados como estando fora da lista, ou seja, manteigas e queijos diversos, a contribuinte, no subtópico IV.VII. f de sua manifestação, alega que se trata de aquisição de matéria prima, para beneficiamento e produção de queijo ralado, sujeita portanto à produção de créditos básicos.

Tais itens são citados no anexo III do Termo de Auditoria, com a seguinte informação: "não consta da lista." Pelo que é possível apurar, tal informação diz respeito à lista gerada pela fiscalização a partir da análise da documentação apresentada pela contribuinte. Apesar do alegado, sabe-se que os produtos mencionados tiveram reduzidas a zero as alíquotas de PIS e de Cofins tanto no caso de importação quanto sobre a receita bruta de venda no mercado interno (Lei nº 10.925, de 2004). Sabe-se, também, que a aquisição de produtos tributados com a alíquota zero não geram, para o adquirente, créditos da não cumulatividade (Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Por sua vez, a recorrente pleiteia a reversão da glosa, com base nos seguintes argumentos:

As razões aduzidas pela Delegacia para manutenção da glosa dos créditos de PIS e de COFINS no presente caso, guarda relação com o fato de que como se tratava da

aquisição de queijo, tal produto não é onerado pelo PIS e COFINS, portanto, não haveria o que se falar em creditamento das contribuições sociais.

Contudo, é preciso lembrar que, nem todos os queijos são considerados produtos sujeitos a alíquota zero e com isso, é de suma importância se entender de qual produto de fato está sendo objeto de discussão neste feito.

Como ressaltado pelos próprios Delegados na prolação do Acórdão, ficou lá expressado que tais glosas estavam identificadas no Anexo III do Termo de Auditoria, de uma observância do referido anexo é possível de se observar que lá estão colacionadas as seguintes informações:

(...)

Vejam Ilmos. Conselheiros, do que das informações contidas no Termo de Auditoria do Ilmo. Auditor, tais aquisições eram de "queijo tipo gorgonzola" e por que é importante deixar claro qual o tipo de queijo foi adquirido??

Tal premissa é de suma importância, porque há determinados tipos de queijo que são tributados de forma normal pelo PIS e a COFINS, não sendo abarcados pelo benefício da alíquota zero, ou suspensão e o queijo gorgonzola é exatamente este caso, senão vejamos.

De uma observância do que está contido na Lei de nº. 10.925/2004, é possível observar que o rol de produtos sujeitos a alíquota zero são:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XII - Queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino.

Do rol previsto no Art. 1º, há uma série de queijos que estão sujeitos ao regime de tributação da alíquota zero, dos quais dentre eles claramente não se encontra o queijo gorgonzola, o que faz com que caia por terra os argumentos depreendidos pela Delegacia da Receita Federal, em especial o argumento de que o queijo não estaria onerado pelo PIS e pela COFINS, uma vez que como se observa da legislação o queijo gorgonzola é tributado normalmente.

Portanto, totalmente equivocada a premissa estabelecida pela Delegacia para fins de manutenção da glosa em desfavor da Recorrente, o que deve ser revisto de plano por este egrégio órgão julgador.

Por ser pertinente, cumpre reproduzir também o seguinte excerto da sua Manifestação de Inconformidade:

Neste ponto, cumpre chamar a atenção para o fato de que a maioria das glosas refere-se à compra de queijo gorgonzola, fato que, em um primeiro momento, pode soar estranho, uma vez que a atividade principal da Manifestante é justamente fabricar produtos derivados do leite, como o queijo.

*Ocorre que em diversos momentos **a Manifestante não suporta produzir todo o queijo que exige sua demanda comercial, razão pela qual, em diversos momentos, é obrigada a buscar parceiros no mercado que lhe forneçam mercadorias suplementares.***

A questão do queijo gorgonzola é emblemática, pois é utilizado para produzir o queijo ralado. Vale dizer, a Manifestante adquire o queijo gorgonzola em peça e, após processo de beneficiamento industrial, o transforma em queijo ralado.

Portanto, os queijos que constam na lista do Anexo 3 do Despacho Decisório são todos "matéria prima" da produção da Manifestante, e devem produzir créditos básicos, consoante a orientação exposta em toda até o momento. (Grifamos)

Diante disto, considerando que o queijo gorgonzola não está contemplado no benefício de alíquota zero das contribuições ao PIS e da Cofins previsto na Lei nº 10.925/2004 e que restou devidamente demonstrada a sua utilização na condição de insumo na atividade exercida pela ora recorrente, entendo que deve ser reconhecido o direito ao crédito relativo às aquisições de queijo gorgonzola.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relacionadas às aquisições de queijo gorgonzola na condição de insumo, desde que devidamente comprovado.

DA GLOSA RELATIVA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO, SEM O DESTAQUE NA NOTA FISCAL

No que se refere às aquisições de insumos com suspensão, mas sem o devido destaque na nota fiscal, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

A seguir, no subtópico IV.VIII, a contribuinte tece considerações sobre as compras de insumos com suspensão e sobre a ausência de destaque na nota fiscal. Diz que como não havia destaque sobre a suspensão na nota fiscal, concluiu que as aquisições de creme de leite haviam sido tributadas na venda e que tal fato redundaria no creditamento integral do PIS/Cofins. Alega equívoco da fiscalização e insiste no direito ao crédito. Afirmar ser inviável averiguar se todas as notas fiscais dos insumos adquiridos estão em conformidade com a legislação e que na falta do destaque deve ser mantido o direito ao crédito. Alega boa-fé e discorda do entendimento fiscal (transcreve jurisprudência administrativa a respeito).

A questão relacionada à compra de insumos com suspensão e sobre a ausência de destaque na nota fiscal encontra-se disposta no subitem 7.2.5 do Termo de Auditoria Fiscal (fls. 324/325):

(...)

Sabe-se que a Lei nº 10.925, de 2004, suspendeu a incidência do PIS/Pasep e da Cofins no caso de venda de vários produtos, inclusive dos insumos em questão. Em decorrência, o crédito decorrente da não cumulatividade passou a ser o presumido. Ao dispor sobre tal suspensão e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição de tais produtos, a IN SRF nº 660, de 2006, estabeleceu que:

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I- de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

a)10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

b) 12.01 e 18.01;

II - de leite in natura;

III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Algumas dúvidas surgiram em relação à obrigatoriedade de menção de tal expressão e sobre os efeitos decorrentes do descumprimento por parte de alguma pessoa jurídica. Tal dúvida, no entanto, restou solucionada na Solução de Divergência Cosit nº 15, de 14 de setembro de 2012:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, art. 2º, §2º.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, art. 2º, §2º.

FERNANDO MOMBELLI

Coordenador-Geral

Significa dizer, o descumprimento da obrigação acessória não afasta a conclusão de que, em havendo tais operações, o crédito a ser considerado será o presumido, e não o básico. E foi essa a linha adotada no trabalho fiscal.

Nesse ponto fica clara a improcedência da afirmação da contribuinte de que se não houve a menção à suspensão o crédito a ser considerado deve ser o básico. Apesar da dificuldade relatada para o controle dessas situações pela contribuinte, a legislação é clara a respeito de qual crédito deve ser considerado. O procedimento adotado pela fiscalização, como é possível constatar, está de acordo com a legislação e, portanto, deve ser mantido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende, em breve síntese, que “[...] *as notas fiscais sem o destaque de existir qualquer suspensão da incidência do PIS e da COFINS, concede a legitimidade para a operação creditória da Recorrente, que não deve se submeter a sistemática do Crédito Presumido*”.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Por ser pertinente ao deslinde da presente controvérsia, merecem transcrição os seguintes dispositivos da Lei nº 10.925/2004:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.**

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

(...)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

(...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa no caso de venda:**

(...)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.

Nos termos dos dispositivos supra transcritos, as vendas de leite *in natura* por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*, e a venda dos insumos destinados à produção das mercadorias classificadas no capítulo 4 (Leite e laticínios; [...]) da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, por pessoa jurídica ou cooperativa que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, são beneficiadas com a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e da COFINS.

Diante disto, todas as aquisições realizadas em tais situações não darão direito ao desconto de créditos pelo adquirente, uma vez que, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

O recorrente baseia a sua defesa na falta de destaque da suspensão nas notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica que realizou a venda. Ora, além de se tratar de mero dever instrumental e acessório a cargo da empresa vendedora, é certo que a sua inobservância não pode gerar o direito ao desconto de crédito pelo adquirente.

Neste sentido, entendo que andou bem a Solução de Divergência Cosit nº 15, de 14 de setembro de 2012, ao dispor que “[o] descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF no 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004”.

Ressalte-se que o exercício da competência tributária quanto à instituição e desoneração de tributo se dá sempre mediante lei, sendo totalmente inadmissível cogitar-se que o descumprimento de um dever instrumental e acessório seria capaz de afastar um benefício fiscal previsto em lei.

Assim, em relação aos insumos adquiridos pela recorrente com a suspensão da incidência da Cofins, ainda que sem o devido destaque na nota fiscal, está vedado o direito ao desconto de créditos básicos, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, razão pela qual deve ser mantida a glosa de créditos.

De qualquer forma, destaca-se que, como bem procedido pela fiscalização, apesar de não ser reconhecido o direito ao desconto do crédito básico da Cofins, deve ser assegurado a dedução do crédito presumido, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Diante disto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de reverter as seguintes glosas: (i) relacionadas aos paletes de madeira, (ii) relativas aos aluguéis comprovados através dos recibos juntados às fls. 524 a 527 dos autos, (iii) relativas ao frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, (iv) relativas ao frete entre estabelecimentos, desde que para transporte de insumos, produtos não acabados ou produtos acabados, (v) relacionadas às aquisições de queijo gorgonzola na condição de insumo, desde que devidamente comprovado.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

