



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.005889/2008-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.227 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2023
Recorrente MARZARI ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2007 a 31/12/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE. O frete entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PROVA. Na apuração de PIS não-cumulativo, a prova da essencialidade e relevância do dispêndio cabe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a glosa ser mantida (art. 373, do CPC/2015). EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002. POSSIBILIDADE. As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na produção de laticínios e logística. As embalagens de transporte garantem a qualidade dos produtos, mantendo a integridade, em virtude de seu rápido perecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter, observados os requisitos da lei e os limites dos valores constatados no Relatório Fiscal, as glosas referentes aos seguintes itens, desde que devidamente comprovados: (i) frete no transporte de produtos entre as unidades da empresa e em operação de venda, (ii) óleo diesel e lubrificantes e (iii) embalagens. Vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento integralmente, e Márcio Robson Costa, que dava provimento em menor extensão, excluindo os créditos decorrentes de aquisições de óleo e

combustíveis, face o Contribuinte não ter demonstrado sua relevância no processo produtivo. O conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente) acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Helcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mateus Soares de Oliveira (Relator), Helcio Lafeta Reis (Presidente), Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisario. Ausente a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte as fls. 982-1004 em face da r. decisão de fls. 961-975, pugnando por sua reforma, sustentando, em síntese que:

- as glosas referentes aos fretes, dentro da companhia e para terceiros, bem como óleo diesel, embalagens, encargos de depreciação, devem ser revistas em caráter emergencial, posto que fazem parte dos insumos atrelados ao funcionamento da empresa, bem como as atividades essenciais desempenhas pela mesma.

A decisão recorrida entendeu por bem indeferir a manifestação de inconformidade, sob o argumento de que os referidos itens não são atrelados essencialmente as atividades fins da empresa. Ademais, em relação ao óleo diesel, após fiscalização teria descoberto que o expressivo volume serviria não só para os geradores, como também para parte da frota de caminhões da empresa.

No tocante ao frete a decisão recorrida sustenta ser legitimo somente aquele que integra o custo de compra dos insumos utilizados no desempenho das atividades da empresa, não incluindo o frete entre as filiais e matriz, bem como para os clientes finais.

Em relação ao índice de apuração, entendeu a fiscalização por bem manter a postura da fiscalização de promover a mudança do índice usado na apuração dos valores a ressarcir/compensar a fim de se chegar ao valor correto da apuração.

Eis o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3201-011.227 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11060.005889/2008-99

Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 Da Admissibilidade.

O presente recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual conheço do mesmo.

2 Do Direito.

Com a devida vênia este tópico já abrangerá todos os fundamentos, fatos e argumentos tratados em sede deste processo no que toca aos insumos. De início consigna-se que o Relatório de Verificação Fiscal de fls. 793 a 809, abordou de forma minuciosa cada um dos insumos, objeto do pedido formulado em sede do Recurso Voluntário.

Em relação aos fretes, consta no relatório o código CFOP 2353, no qual os valores ali investidos somente contemplam os fretes entre a Matriz e a filial de Cambuí-MG. Ademais referem-se a parte do terceiro e todo quarto trimestre de 2008. Entendeu-se que se tratam de fretes sobre as vendas e, por conseguinte, não encontram-se amparados pela legislação. Neste sentido, consta as fls. 799:

...constituindo-se o crédito sobre vendas suportado pelo vendedor um benefício fiscal, dado não poder ser qualificado como insumo, e previsto no rol taxativo de hipóteses do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

No tocante as embalagens, também houve proposição e glosa em referido relatório no tocante a todas que estão em uso após a conclusão do processo produtivo da empresa. A propósito, merece destaque o trecho de fls. 802:

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

Quanto aos encargos de depreciação, o contribuinte pleiteia os encargos de depreciação. Para tanto apresenta nota fiscal de uma empilhadeira Marca Clark adquirida em 2005 pelo valor de R\$ 29.572,80.

O recorrente apresenta como despesas que configuram insumos o óleo diesel e lubrificantes. Considerando o elevado volume e valor apresentado como despesas a própria fiscalização promoveu diligência fiscal e concluiu que não se limitavam ao uso de geradores de energia, mas, também para fomentar parte da frota de caminhões da empresa.

Por fim o relatório identificou diferenças nas bases de cálculo apresentadas pela empresa, tendo em vista percentagem de Créditos Básicos com relação às vendas com alíquota zero.

Em sede do despacho decisório de fls. 809, acolheu-se todas as proposições formuladas em sede do relatório fiscal, qual seja, reconhecer os créditos de PIS/PASEP e COFINS nos seguintes termos:

Com base no Relatório de Verificações Fiscais de fls. 601 a 615, RECONHECO PARCIALMENTE o direito creditório em favor do interessado, para fins de ressarcimento ccompensação, no valor de R\$115.835,04 (cento e quinze mil, oitocentos e trinta e cinco reais e quatro centavos), correspondente à soma dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins relativos às operações com o mercado interno (PIS c Cofins Não-Cumulativa Mercado Interno) apurados no período do 1º ao 4o trimestre de 2007. Em consequência, DENEGO o direito creditório pleiteado pelo contribuinte no tocante à diferença do total pleiteado, no montante de R\$136.892,18 (cento e trinta e seis mil, oitocentos e noventa e dois reais e dezoito centavos).

Pois bem. Com exceção da depreciação da máquina empilhadeira, faz jus o recorrente aos demais créditos constatados em sede da documentação destacada no Relatório Fiscal.

A empresa é do ramo agroindustrial. Portanto, seus produtos devem ser extremamente bem acondicionados até o cliente final, afinal de contas, tratam-se de produtos perecíveis e que necessitam manter a qualidade na integralidade, até mesmo por questões de saúde pública.

Tal fato, por si só, ao ver deste julgador, justifica a inclusão dos gastos com embalagens, mesmo que utilizadas posteriormente a conclusão da produção das mercadorias, na qualidade de insumos geradores de créditos. A propósito, em julgamento de empresa do setor de alimentos, a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, no julgamento do processo nº 13227.720136/2013-50, Acórdão 3301-011.262, assim se posicionou sobre o tema:

Estão vinculados à movimentação dos produtos perecíveis, encaminhamento ou retirada de depósitos. Logo, são dispêndios vinculados à logística, portanto, são essenciais e relevantes. Além disso, as embalagens garantem a qualidade dos produtos destinados à venda. Sem elas, não há como manter a integridade dos produtos lácteos, em virtude de seu rápido perecimento. Por conseguinte, devem ser revertidas as glosas de caixas de papelão, fitas adesivas, embalagens cartonadas multicamadas, estrados de plástico e demais produtos utilizados como embalagem de transporte, por serem insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002. Devem ser revertidas as glosas do Anexo III, do relatório fiscal.

Defere-se, assim, a reversão das glosas vinculadas as embalagens.

No tocante ao frete, importante consignar que, mesmo que decorrente do transporte entre as empresas do mesmo grupo, a exemplo da matriz e filial, nos termos constatados em sede do relatório, comporta deferimento também. Explica-se:

Em uma empresa que necessita transportar seus produtos, repita-se, perecíveis, para várias unidades do grupo e também em outros centros de distribuição, o frete é algo simplesmente imprescindível a atividade desta empresa, fato que atrai a incidência do permissivo previsto no artigo 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Restou evidenciado e comprovado que o recorrente possui essas despesas. O próprio relatório fiscal atesta isso. Defere-se assim a reversão das glosas sobre os fretes apontados no relatório fiscal.

Quanto ao óleo diesel e lubrificantes, comprovadamente utilizados pelo recorrente, também assiste razão ao contribuinte. Assim não fosse, não se justificaria o próprio frete, sem prejuízo da própria fiscalização atestar com todas as letras que também é utilizado na energia da empresa.

No plano da própria SRFB, o Parecer Cosit n.º 5 de 2018 estabelece que:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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

a -o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço.

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

a.2 -ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja:

b.1 -pelas singularidades de cada cadeia produtiva;

b.2 -por imposição legal

Este parecer é reflexo do julgamento do RESP 1.221.170/PR pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa segue abaixo:

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. 543-C 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 reais 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. 543-C 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.

A propósito, a Conselheira Liziane Angelotti Meeira enquanto relatora e, com maestria, quando do julgamento que resultou no acórdão nº 3301-008.907, assim se posicionou acerca da temática ora tratada:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. **CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE** Os gastos incorridos para a aquisição de insumos tributados à alíquota ZERO não podem compor a base de cálculo para apuração dos créditos não cumulativos dessas contribuições por expressa disposição do artigo 3º, §2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. **PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.** Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. **FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.** Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. **FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.** Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente. **FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. ARMAZÉNS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.** A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. **CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.** Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por

representarem insumos da produção. Todavia, caso tais gastos com manutenção adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, tais gastos devem ser incorporados ao ativo. Ainda assim há direito ao crédito, mas seguindo a sistemática de crédito de ativos (integral ou por depreciação). CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE. Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização. CRÉDITO. LABORATÓRIO. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE. Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora. CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125. No ressarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Por tais razões, entende-se pela reversão das glosas em relação aos produtos apontados.

3 Do Dispositivo.

Isto posto, conheço do recurso, dou provimento parcial para reverter as glosas referentes ao frete entre as unidades da empresa e externo para fins de entrega dos produtos, óleo diesel e lubrificantes e embalagens, nos limites dos valores constatados em sede do Relatório Fiscal, desde que devidamente comprovado em fase de liquidação do julgado.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira