



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.906181/2013-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.165 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPACOES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

Dada a essencialidade, são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

MATERIAIS AUXILIARES DE CONSUMO. MANUTENÇÃO DOS ATIVOS PRODUTIVOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições 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.

PRODUTOS DE LIMPEZA. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

À semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas

atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU COM APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os serviços de transporte utilizados na aquisição de insumos, apesar de integrarem o custo de aquisição dos bens adquiridos, possuem análise autônoma, sendo possível o desconto de créditos dada a sua essencialidade ao processo produtivo.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS. PALETES E CONTENTORES. POSSIBILIDADE.

Crédito de aluguel dispensa a utilização dos bens no processo produtivo, bastando que sejam utilizados na atividade empresarial. Paletes e contentores constituem equipamentos utilizados na realização das atividades da empresa, cabendo o aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos apurados de devolução de mercadorias, por serem vinculados a receitas tributadas no mercado interno, não são passíveis de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida: (I) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento para reverter as glosas relativas a (i) combustíveis e lubrificantes, (ii) materiais auxiliares de consumo (iii) produtos de limpeza, (iv) locação de paletes e contentores e (v) fretes de insumos tributados à alíquota zero e com crédito presumido; (II) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto aos fretes de transferência de matéria-prima e embalagens. Vencidas as conselheiras Maysa de Sa Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Traz-se a exame Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS/Pasep não cumulativo – Mercado Interno, relativo ao 4º trimestre de 2009 – PER nº 35130.28771.040613.1.5.10-6928, ao qual foram vinculadas Declarações de Compensação.

Como se extrai dos autos, foi elaborado Relatório de Ação Fiscal relativo aos créditos de PIS e Cofins do período compreendido pelo 4º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2012.

Foram assim constatadas diversas irregularidades na apuração do crédito, com as seguintes glosas abaixo sintetizadas:

- a) Bens e serviços não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação dos bens destinados à venda, como combustíveis e lubrificantes, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza e pagamento de condomínio;
- b) Locação de paletes e contentores;
- c) Frete na aquisição de arroz branco polido, arroz sbramato, feijão e adubo, tributados à alíquota zero;
- d) Fretes na aquisição de insumos que geram crédito presumido;
- e) Fretes de transferências entre estabelecimentos da Pessoa Jurídica;
- f) Irregularidade no rateio proporcional – créditos de devoluções somente são dedutíveis.

Ciente do Despacho Decisório, apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência.

Inconformado com a decisão de primeiro grau, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), delimitando os seguintes tópicos:

I. Preliminares:

- a) Erro material do Acórdão recorrido pela inclusão de glosas estranhas ao processo;
- b) Erro material do Despacho Decisório por ausência de fundamentação;
- c) Nulidade da decisão face à contradição envolvendo o rateio proporcional;

II. Mérito:

- a) Conceito de insumo para PIS/Cofins não cumulativos;
- b) Combustíveis e lubrificantes;
- c) Materiais auxiliares de consumo;
- d) Produtos de limpeza;
- e) Despesas de locação de paletes e contentores (despesas de armazenagem e embalagem de mercadoria);
- f) Despesas com fretes na compra de insumos tributados com alíquota zero e de insumos com crédito presumido;
- g) Despesas com fretes de transferências de matéria-prima e de embalagens;
- h) Despesas com fretes de devoluções;
- i) Crédito das devoluções de mercadorias tributadas;
- j) Rateio proporcional dos créditos das contribuições;
- k) Da correção monetária pela taxa Selic aos créditos não reconhecidos pelo Despacho Decisório;

Em julgamento por esta Turma em 24 de abril de 2019, decidiu-se pela realização de diligência à Unidade de Origem para que:

“5. Assim, retomando aos autos e acompanhado por maioria expressiva do Colegiado, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retomar à *autoridade preparadora para que* intime o contribuinte a esclarecer o que segue, inclusive com a apresentação de laudo técnico a provar suas assertivas:

(i) precisar a participação dos seguintes itens glosados e que foram objeto de recurso voluntário e que se entendeu não restar enquadrado no conceito de insumo para fins do processo produtivo da empresa: (a) combustíveis, lubrificantes e gás; (b) materiais auxiliares de consumo; (c) produtos de limpeza; e (d) locação de paletes e contentores.

6. Ato contínuo, deverá a fiscalização

(ii) efetuar descritivo minucioso do referido processo produtivo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos, aquilatando sua participação em relação ao produto final.

7. Ao efetuar estas constatações, solicito que a autoridade preparadora (e exclusivamente ela)

(iii) elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada dispêndio elencado, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

8. O referido parecer deverá também ser elaborado na forma de uma planilha os bens considerados pela recorrente sob os seguintes critérios:

- (a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa;
- (b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano);
- (c) contato direto com o produto em fabricação;
- (d) agregação ao produto final.

9. Por fim, antes ainda da devolução deste processo para este Tribunal,

(iv) sugere-se que o contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional promovam uma reunião, a luz do precedente repetitivo do STJ (REsp n. 1.221.170), e do laudo técnico que será preparado e apresentado à unidade de origem e, ainda, em razão da Nota explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, para que cooperem² com a atividade judicativa atipicamente exercida por este Tribunal indicando, por conseguinte, quais glosas que as partes entendem como adequadas ao conceito de insumo vinculado pelo STJ e quais entendem como devidas em razão de uma extrapolação deste conceito.

10. Concluída a diligência,

(v) o recorrente deverá ser intimado para que facultativamente apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, exatamente como prescreve o art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

11. Não obstante, independentemente da efetividade da reunião aqui mencionada e antes do retomo dos autos para este Tribunal.

(vi) a Procuradoria da Fazenda Nacional deverá ser intimada a se manifestar a respeito da diligência perpetrada, bem como dos laudos acostados nos autos, isso em relação a eventuais glosas que permanecerão em discussão.”

Durante a diligência, a recorrente providenciou a juntada de Laudo descritivo do processo produtivo, indicando a participação dos itens em discussão.

Após a juntada da documentação, foi elaborado Termo de Comunicação e Ciência pelo Auditor-Fiscal responsável, que, em simples parágrafo afirmou:

“Verificando-se a resposta do contribuinte e os laudos técnicos (em anexo), que tratam do processo produtivo da empresa, e examinando-se os razões das contas contábeis: 300581 (combustíveis, lubrificantes, gás), 300583 (materiais auxiliares de consumo), 300604 (uniformes, equipamentos de segurança), 311271 (materiais indiretos, controle de pragas), 311273 (materiais indiretos, controle de pragas) e 311711 (paletes, contentores), originalmente fornecidos pela interessada, concluo que os insumos anteriormente glosados, entre janeiro de 2006 e dezembro de 2012, no que concerne a combustíveis, lubrificantes, gás, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, uniformes, equipamentos de segurança, controle de pragas, paletes e contentores, se enquadram no conceito de insumo nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 5, de 17 de dezembro de 2018, tendo, portanto, o contribuinte direito ao crédito da Contribuição do PIS PASEP e da COFINS.”

Do termo, manifestou-se somente a Procuradoria, solicitando o julgamento individualizado das glosas realizadas, de acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

A admissibilidade do recurso já foi constatada na discussão anterior por este Colegiado, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar ao mérito processual, sem delongas, apreciam-se as preliminares indicadas pela recorrente.

I. Erro material do Acórdão recorrido pela inclusão de glosas estranhas ao processo:

A recorrente destaca que foram objeto de apreciação pelo Acórdão recorrido despesas estranhas ao presente processo administrativo relativas a uniformes, despacho aduaneiro, EPI e controle de pragas.

Dessa forma, não estando claro o conteúdo da decisão, defende que houve violação à sua ampla defesa, solicitando que sejam desconsideradas no julgamento deste Colegiado.

Ainda que tais itens constem do Laudo descritivo do processo produtivo juntado em resposta à diligência, fato é que não estão relacionados entre as glosas realizadas pelo Auditor-Fiscal.

Desta forma, ante a inexistência de apreciação dos itens no próprio despacho decisório, há que se concordar com a recorrente, devendo ser desconsiderados os itens apreciados pelo Acórdão recorrido.

Ainda que não tenha solicitado a nulidade da decisão, a alegação de violação à ampla defesa me obriga a verificar eventual existência de nulidade do Acórdão recorrido.

De pronto, digo que inexistente nulidade a ser reconhecida.

A legislação de regência é clara. Especificamente o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, fez constar expressamente que eventuais irregularidades, incorreções e omissão não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como se nota, a menção no Acórdão recorrido de despesas não apreciadas pela autoridade fiscal (uniforme, despacho aduaneiro, EPI e controle de pragas), não influenciam no presente julgamento, devendo ser desconsideradas (como solicitado pela recorrente), sem importar em nulidade da decisão de primeira instância, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72.

II. Erro material do Despacho Decisório por ausência de fundamentação:

Defende a recorrente que a autoridade fiscal não apontou com exatidão quais insumos seriam objeto de glosa, apenas citando exemplificativamente alguns insumos e utilizando-se de termos que geram incertezas, tal como a abreviação “etc.”.

Não procede.

As glosas, além de fundamentadas no Despacho Decisório, são especificada na planilha de glosas e cálculo em anexo, detalhando mês a mês as alterações realizadas pela fiscalização, bem como fazendo referência à conta contábil, descrição e valores.

De posse das informações da planilha, é plenamente possível ao contribuinte identificar as glosas efetuadas e exercer seu direito de defesa, especialmente em virtude de, no Relatório Fiscal, ter sido fundamentada cada uma das glosas especificamente, de acordo com as contas e descrição de cada um dos itens, não existindo nulidade na decisão.

III. Nulidade da decisão face à contradição envolvendo o Rateio Proporcional:

Defende a recorrente que as divergências de percentual do rateio proporcional decorreram da não inclusão dos valores de venda do ativo imobilizado, o que seria improcedente, posto que tais valores não compõem a receita bruta do contribuinte.

Ainda, que a decisão recorrida teria constatado indevida inclusão dos valores de venda efetuada com suspensão no rateio proporcional de créditos.

Por fim, que, apesar de ter sido informado pela fiscalização a inclusão indevida de valores de devolução de venda no rateio proporcional, não houve fundamentação do motivo da exclusão dos valores.

Pois bem, de início, necessário destacar que não houve modificação dos percentuais de rateio em relação às receitas de venda de imobilizado. Os valores não compuseram os cálculos tanto do contribuinte como do Fisco, não existindo litígio nesse ponto.

Quanto à inclusão indevida de receitas de vendas efetuadas com suspensão, procede a reclamação da recorrente. Os valores devem ser incluídos no cálculo do rateio proporcional, posto que se enquadram no conceito de receitas não tributadas no mercado interno, conforme delimitado no art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004:

“Lei nº 11.033, de 2003:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

Como se nota do dispositivo transcrito, as receitas relativas à venda com suspensão seguem a mesma classificação das receitas sujeitas à alíquota zero, todas apropriadas como “vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno”.

Entretanto, em que pese ter razão a recorrente em sua argumentação, vale destacar que não constam receitas de vendas com suspensão no 1º trimestre de 2009, sendo a alteração

dos percentuais verificada somente em outros períodos fiscalizados, portanto não cabem aqui ser reconhecidas.

Por fim, referente aos valores de devolução de venda, a fiscalização somente glosou os créditos indevidamente apurados, mantendo intacta as bases para formação do rateio, afinal, os valores de devolução de venda não constituem receita, logo, não integram as bases para realização do cálculo.

Não há, portanto, que se falar em nulidade do ato administrativo, visto que os valores relacionados ao rateio proporcional foram bem delimitados pela fiscalização, sendo os percentuais obtidos pela simples proporção dos valores de receita informados em planilha, devendo somente ser ajustado o rateio com a inclusão dos valores de receita de vendas com suspensão como “Receitas não tributadas no Mercado Interno” (nos períodos em que ocorrerem).

MÉRITO

De início, importa destacar que o “parecer conclusivo” da Receita Federal não seguiu os parâmetros indicados por este Colegiado, com a elaboração de Planilha e indicação da participação dos bens no processo produtivo, vida útil estimada, agregação ao produto final, etc.

A diligência se resumiu a informar que, revendo as glosas, agora com base no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, todas deveriam ser revertidas, sendo procedente os créditos apropriados pela recorrente.

Apesar da pobre explicação da diligência, tendo em vista a participação do contribuinte neste processo administrativo, com a juntada de Laudo descritivo, entendo ser possível o julgamento de mérito, como se passa a realizar.

Antes de adentrar nas alegações de recurso, necessário destacar que, tanto o Despacho Decisório, como o Acórdão de primeira instância, foram emitidos com base no entendimento restritivo de insumos, ainda de acordo com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.

O tema há muito é conhecido pelo Colegiado e dispensa maiores comentários.

Como bem se sabe, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o insumo para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade** e **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 e como bem explicado pelo Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

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

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

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

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

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Cientes dessa nova interpretação conferida pelo STJ, devem ser apreciados os argumentos recursais.

Inicialmente, quanto aos **combustíveis e lubrificantes**, verifica-se que o Relatório de Fiscalização concluiu pela glosa dos créditos em virtude dos bens, "embora necessários à realização das atividades da empresa, não são considerados insumos para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda [...]"

O Acórdão de primeira instância destacou que somente podem ser considerados insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda.

A recorrente, a seu turno, afirma que utiliza-se dos combustíveis e lubrificantes para o funcionamento de suas máquinas e equipamentos que atuam no processo produtivo, como empilhadeiras, pás-carregadeiras, máquinas estacionárias, caminhões, tombadores hidráulicos, entre outras máquinas.

O Laudo apresentado corrobora as informações prestadas pelo contribuinte, como abaixo se expõe:

"Os combustíveis, lubrificantes e gás são utilizados nas empilhadeiras, caminhões, tratores e plataformas elevatórias que realizam diversos tipos de trabalhos nas dependências da empresa.

As empilhadeiras são utilizadas para movimentação de cargas em geral como embalagens, paletes, materiais de limpeza e peças de manutenção, o maior volume de equipamentos alocados está no setor de estocagem onde são utilizadas para a retirada do palete montado com os fardos e levar até o seu local de armazenamento. Realizam também a outra ponta do processo que seria a busca do produto no estoque e realizar o seu carregamento no caminhão ou contêiner para que seja despachado para o cliente. Os caminhões são utilizados para o carregamento e transporte das caçambas de recolhimento de resíduo de casca e arroz dispostas ao longo de todo o processo produtivo, de propriedade da empresa, uma vez que é essencial para a manutenção da limpeza e higiene da fábrica a retirada dos resíduos.

Existem também os tratores, sendo o trator John Deere utilizado para o transporte de materiais diversos como peças de manutenção e recolhimento dos sacos de lixo em toda a indústria, levando-os até o local de descarte. Os equipamentos menores, classificados como tratores são na verdade mini carregadeiras que realizam o trabalho de recolhimento de grãos, casca e outros resíduos em toda a área externa da fábrica levando-os até as caçambas para que recebam a correta destinação.

Todas estas movimentações de cargas e resíduos são essenciais para a manutenção do processo produtivo, caso algum deles deixe de ocorrer a produção poderá ser penalizada devido a proliferação de insetos e a geração de outros agentes e em casos extremos a

vigilância sanitária poderá autuar a empresa. Ocorrendo alguma destas situações o arroz deixará de ser produzido e o cliente irá ficar sem receber o produto. Podemos considerar que combustíveis, lubrificantes e gás são de uso imediato.

Abaixo as figuras demonstram os equipamentos no local de abastecimento. Na primeira hora da manhã este serviço é realizado para que possam desempenhar suas atividades durante todo dia sem interrupções e contratempos.



Figura 58 e Figura 59- Caminhão e empilhadeira no posto de abastecimento



Figura 60 e Figura 61- Empilhadeiras executando a movimentação de carga



Figura 62 – Trator no recolhimento de sacos com resíduo



Figura 63- Mini carregadeira descarregando colocando a casca coletada na caçamba para descarte

O tema dispensa maiores discussões desse Colegiado. Os combustíveis utilizados no processo produtivo são reconhecidamente insumos, constantes inclusive expressamente nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 foi feliz ao delimitar o direito ao crédito relacionado a aquisições de combustíveis e lubrificantes, destacando que o crédito abrange inclusive os combustíveis e lubrificantes utilizados em qualquer etapa do processo produtivo, e não apenas os relacionados à produção em si, permanecendo a vedação somente em relação aos

itens eventualmente utilizados em áreas estranhas ao processo de produção, como a administrativa, contábil, etc.:

“10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do *caput* do art. 3^o Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados 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.”

Vale ressaltar que em nenhum momento o Auditor-Fiscal fundamentou a glosa em virtude da utilização do combustível ou lubrificantes em áreas não produtivas, mas apenas que não seriam considerados insumos para a produção dos bens destinados à venda, o que, como se nota, não procede.

Inclusive, em resposta à diligência, o Auditor-Fiscal expressamente concordou com o crédito relativo às aquisições, devendo ser revertidas as glosas relativas aos combustíveis e lubrificantes.

O contribuinte recorre ainda em relação aos **materiais auxiliares de consumo**, que compreendem roletes e breques, parafusos, correias, entre outros materiais que integram as máquinas utilizadas no processo produtivo, que, pelo seu contínuo desgaste, necessitam substituição periódica.

Os itens foram glosados pelo Auditor-Fiscal com a justificativa de não serem aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens destinados à venda, constituindo um custo indireto da produção.

O Laudo apresentado ressalta que todos os materiais que recebem esta classificação são utilizados e consumidos rapidamente em substituições e reparos do maquinário produtivo, como abaixo descrito:

“9.17. MATERIAIS AUXILIARES DE CONSUMO

Os materiais de consumo mencionados se trata da compra e uso de produtos como por exemplo hidróxido de sódio, lona preta, contadores, disjuntores, tela de inox entre outros tantos que pudemos verificar durante a vistoria na unidade de Pelotas (RS).

Todos os materiais que recebem esta classificação são utilizados e consumidos rapidamente em substituições e reparos em maquinários da linha de produção garantindo o bom desempenho sem afetar a qualidade do produto pronto com perdas durante o processo causadas através de contaminações, quebra de grãos, desenvolvimento de patologias além da conservação das instalações da fábrica que também fazem parte do processo por garantirem boas instalações abrigando a parte produtiva e dando continuidade e fluidez no processo fazendo com que não ocorram interrupções no beneficiamento. Podemos agregar a estes materiais os produtos químicos necessários no tratamento da água na ETA, utilizada em grande quantidade nas fases do arroz parboilizado e que deve estar dentro dos critérios de pureza para consumo uma vez que ocorrendo uma falha neste processo todo o restante será prejudicado devido a contaminação do arroz em processamento acarretando em descarte da matéria-prima e limpeza de todos os equipamentos que tiveram contato com o líquido a fim de higienizar eliminando contaminações por fungos e coliformes. Foram agregados documentos referentes aos materiais no anexo XVI.”

Os gastos com manutenção e reparos do maquinário produtivo geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade como insumos, desde que do reparo ou substituição não ocorra aumento de vida útil do bem mantido em mais de 1 (um) ano, como bem detalhou o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

[...]

89. Assim, impende reconhecer que **são considerados insumos geradores de créditos das contribuições 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.** Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).”

Apesar da diligência solicitar informações relativas à vida útil dos bens utilizados, a fiscalização limitou-se a concluir pela possibilidade de desconto de crédito, sem trazer maiores detalhes aos autos. A ausência de informação específica quanto à vida útil ou aumento de vida útil do bem mantido não traz prejuízo ao julgamento, posto que, em qualquer das hipóteses, terá direito ao desconto de crédito da não cumulatividade, seja no inciso II (insumos) ou no VI (bens incorporados ao ativo imobilizado).

Tendo em vista a existência de informação técnica e os argumentos apresentados pelo contribuinte, corroborados pela fiscalização, entendo que resta caracterizada a possibilidade de desconto de crédito relativo aos materiais auxiliares consumidos na manutenção do maquinário produtivo.

Desta feita, devem ser revertidas as glosas de aquisições de materiais auxiliares de consumo.

Em relação aos produtos de limpeza, também manteve a fiscalização a fundamentação de que não são utilizados na fabricação dos bens destinados à venda.

O entendimento da fiscalização, especialmente quando ainda vigente as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, não mereciam reparos, entretanto, os itens agora merecem ser analisados de acordo com os critérios da essencialidade e relevância estabelecidos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ.

A recorrente defende que os materiais são consumidos em seu processo produtivo na limpeza periódica do maquinário e de suas peças, permitindo a continuidade da produção.

Destaca que utiliza produtos químicos, detergentes, alvejantes, sabão, escovas de aço e vassouras, todos empregados na preparação do local para acolher o arroz, bem como no decorrer do processo produtivo, como na remoção de gorduras e resíduos que se acumulam nas máquinas e peneiras.

Os materiais também foram objeto do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os "materiais de limpeza" descritos pela recorrente como "gastos gerais de fabricação" de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela *"os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios"*.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, **à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc."**

Não merece reparo o paralelismo realizado entre o material de limpeza e o combustível, ambos utilizados no maquinário. A partir do momento em que os itens são utilizados de forma a permitir o seu pleno funcionamento, devem gerar o desconto de créditos da não cumulatividade na modalidade de insumos, dado que aplicados no processo produtivo.

O Laudo apresentado vai mais a fundo, além de informar a necessidade de limpeza do maquinário para possibilitar seu correto funcionamento, destaca inclusive a necessidade de manutenção de padrões de limpeza e higiene estabelecidos pela ANVISA, sem os quais pode ter interrompida sua produção de arroz, conforme abaixo se transcreve:

“9.2 PRODUTOS DE LIMPEZA

A periodicidade da limpeza nas máquinas e equipamentos previne problemas e falhas na linha de produção por falta de manutenção preventiva, visto que a limpeza é item importante e essencial nesse processo.

Uma máquina limpa realiza com maior eficiência sua atividade-fim, pois estará menos suscetível ao acúmulo de sujeira, detritos, proliferação de fungos e bactérias que podem causar falhas na regulagem e interrupções não programadas, além da contaminação, neste caso, do arroz em processamento causando a perda da matéria-prima.

[...]

Outro ponto que deve ser destacado é que existe a necessidade de limpezas, além dos motivos citados anteriormente, por exigências no manual de boas práticas da Josapar, desenvolvido para atender exigências de higiene previstas pela ANVISA com o intuito de preservar a integridade do cereal em beneficiamento, caso estas medidas deixem de ser seguidas ou ainda, sejam executadas de forma errada e havendo autuação por parte do órgão fiscalizador, isso pode gerar a paralização da produção e novamente acarretar na quebra do fornecimento de arroz para o consumidor.”

Apesar de não especificar quais normas segue na manutenção da limpeza e higiene do estabelecimento, fato é que o caso em tela em muito se aproxima do caso concreto julgado no âmbito do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, quando se concluiu pela possibilidade do desconto de crédito da não cumulatividade referente a materiais de limpeza de empresa produtora de gêneros alimentícios.

De fato, a limpeza em si, do maquinário, e especialmente do pátio industrial, deve ser analisado de acordo com o objeto social e o processo produtivo envolvido. Os materiais de limpeza, assim como concluiu o próprio Fisco no PN Cosit nº 5/2018, assumem uma relevância específica em empresas que trabalham na produção de alimentos, como é o caso do contribuinte.

Desta forma, tendo inclusive a concordância do Auditor-Fiscal em diligência, devem ser revertidas as glosas relativas a aquisição de produtos de limpeza.

Quanto às **despesas de locação de paletes e contentores**, é necessária uma análise ampla do tema.

A fiscalização, de início, destacou a impossibilidade do desconto de créditos relativos a aluguéis de paletes e contentores, concluindo também pela impossibilidade de créditos relacionados a despesas de armazenagem, nos exatos termos abaixo transcritos:

“É vedado o aproveitamento de créditos sobre o valor de aluguéis de bens, quando pagos à pessoa jurídica domiciliada no país, que não se enquadrem no conceito de

máquina e equipamento aplicados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. A locação de paletes e contentores também não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.865, de 2004. Paletes e contentores visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, não configurando, portanto, despesa de armazenamento. Assim, foram glosados os valores informados na conta 311711, conforme planilha anexa.”

A recorrente, por sua vez, defende a possibilidade de desconto de crédito de armazenagem de mercadoria, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, também aplicável ao PIS.

Afirma que o armazenamento do arroz em contentores visa atender a exigências do Ministério da Agricultura no correto acondicionamento do produto. Defende também a essencialidade dos bens para execução de suas atividades, destacando que os contentores e paletes são imprescindíveis para o encerramento de seu ciclo produtivo, com a comercialização e exportação do arroz.

Ainda, especificamente quanto aos paletes, que o CARF já reconheceu a possibilidade do créditos desses bens em decisões anteriores.

O Laudo basicamente informa a utilização dos paletes para movimentação interna e transporte dos produtos acabados e, em relação aos contentores, diferente do que alega a recorrente, descreve a utilização no armazenamento de resíduos, como casca de arroz, grãos e detritos:

“9.4. DESPESAS COM ALUGUÉIS DE CONTENTORES DE ENTULHOS E DE RESÍDUOS

Durante a vistoria e amostragem de documentos foi possível verificar que os contentores metálicos, comumente chamados de caçambas metálicas pela empresa, são utilizados para armazenamento de resíduos como casca de arroz, grãos e detritos. Existe sim a necessidade de se ter os contentores para o correto armazenamento dos resíduos e sua posterior destinação à uma empresa devidamente cadastrada e habilitada pela FEPAN para administrar o depósito de destino do material coletado. As caçambas presentes na empresa, conforme observado possuem uma vida útil longa, em torno de 5 anos até que sofram reforma significativa para que sua utilização seja viável por mais algum tempo, pois são fabricas em aço de alta resistência.”

De início, necessário afastar a possibilidade de desconto de crédito de armazenagem, nos termos do inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo transcrito:

“Art. 3º. [...]

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

O inciso IX se presta a abranger os serviços de armazenagem propriamente ditos, e não eventuais gastos acessórios na locação de paletes e contentores, não existindo subsunção do fato à norma, impossibilitando o desconto de créditos de armazenagem.

Ainda que não tenha fundamentado em seu recurso, ao defender a essencialidade dos bens ao processo produtivo, o contribuinte faz crer pela possibilidade de desconto de créditos relacionados a insumos (ainda que tenha expressamente defendido o “crédito de armazenagem”).

De pronto, vale destacar que o contribuinte não adquire os bens (paletes e contentores), mas apenas efetua a locação, que não se confunde com aquisição do bem ou serviço, não havendo possibilidade, por inexistência de subsunção à norma, do desconto de crédito relativo a aquisição de bens ou serviços insumos.

Apesar da comprovada impossibilidade do aproveitamento de créditos relativos a insumos ou armazenagem, percebe-se que o motivo da glosa, em verdade, foi direcionado à impossibilidade de desconto de créditos de aluguéis, o que, de fato, faz todo sentido, posto que expressamente estão sendo discutidas despesas de **locação** de paletes e contentores.

Sendo este o crédito apurado pela recorrente e glosado pelo Fisco, deve ser objeto de análise por esse Colegiado.

A legislação é simples e direta:

“Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º [...]

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa.”

Se analisados a partir do inciso IV, como aluguel, algumas diferenças merecem destaque. Diferente da conclusão adotada pela fiscalização, o dispositivo não exige a participação dos “prédios, máquinas e equipamentos” na **produção de bens**, mas apenas que sejam **utilizados na atividade da empresa**.

A Receita Federal do Brasil, por meio da recente Solução de Consulta Cosit nº 67/2020, explicou detalhadamente o inciso, ficando bem claro naquela interpretação, o que se considera como utilização na atividade da empresa, como abaixo se expõe:

“Solução de Consulta Cosit nº 67/2020:

[...]

15. Desse modo, para que se aplique a permissão legal de creditamento (inciso IV do art. 3º) ao caso especificado, é necessário que a situação fática obedeça de forma estrita e integral aos requisitos previstos. Assim, face às previsões legais específicas, a análise dessa adequação depende do atendimento das seguintes condições: a) que a remuneração pelo uso dos bens configure aluguel; b) que o terreno se caracterize como prédio; c) que os valores sejam pagos à pessoa jurídica; e d) que a destinação (produção de energia para consumo próprio) **configure que os bens são "utilizados nas atividades da empresa"**. Apenas o absoluto atendimento dos estritos termos dessas condições permite o uso do crédito.

[...]

19. [...] Para a conclusão definitiva da questão, resta ainda perquirir o aspecto relativo à destinação dos bens, perante a exigência de que sejam "utilizados nas atividades da empresa".

20. A atividade empresarial abrange o objeto social da pessoa jurídica com finalidade econômica, bem como áreas que contribuem para a existência, continuidade e andamento do curso da entidade. Encontram-se, assim, as atividades de produção, de vendas e administrativa.

Não há dúvidas que paletes e contentores são utilizados nas atividades da empresa. Desta feita, ainda que eventualmente não participem do processo produtivo, seria possível o desconto de créditos relativos ao inciso VI, já que participam da execução do objeto social.

Nesse sentido é a jurisprudência desse Conselho:

“Acórdão nº 3301-008.924

Sessão de 24 de setembro de 2020

Relator: Salvador Cândido Brandão

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/02/2015

CRÉDITO. ALUGUEL. DEPRECIAÇÃO DE EDIFICAÇÕES.

Tento no que diz respeito às despesas de aluguel de máquinas e equipamentos, quanto às despesas de depreciação de edificações, a lei admite a apuração de créditos das contribuições, **sem exigir sua vinculação ao processo produtivo, basta que sejam utilizados para o desenvolvimento da atividade empresarial.**”

Restaria por fim verificar a inclusão dos bens como “prédios, máquinas ou equipamentos”.

Inexiste norma definidora dos conceitos e abrangência dos termos expostos, entretanto, pela própria definição rotineira dos itens, restaria somente discussão quanto à possibilidade de serem admitidos como “equipamentos”, hipótese essa rejeitada pela fiscalização sem maiores explicações.

Na ausência de definição legal para o termo equipamento, entendo que o legislador se referiu ao seu significado usual, do cotidiano, não cabendo à administração restringir o direito ao desconto do crédito sem demonstrar por qual motivo os itens não poderiam ser considerados equipamentos.

Assim como exposto no Acórdão nº 3401-007.462, entendo que, diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a análise deve ser realizada caso a caso, de acordo com a função dos bens em discussão.

“Acórdão nº 3401-007.462

Sessão de 17 de março de 2020

Relatora: Fernanda Vieira Kotzias

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

[...]

ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.”

Pois bem, nessa busca pela análise individualizada, caso a caso, em consulta ao Oxford languages¹, percebe-se que a abrangência da palavra “equipamento” está centrada não no próprio bem em si, mas na utilização que lhe é conferida, sendo assim definidos os “apetrechos ou instalações” destinados à realização de um trabalho, uma atividade ou uma profissão:

“Equipamento

Substantivo masculino

- Marinha (termo de náutica)

Tudo o que serve para armamento de um navio e para a subsistência da equipamento (“tripulação”)

- Militar (termo)

O conjunto de apetrechos de que o militar precisa para entrar em serviço, com exceção do fardamento e das armas.

- Por extensão

Tudo aquilo que serve para equipar; conjunto de apetrechos ou instalações necessários à realização de um trabalho, uma atividade, uma profissão.”

Como se nota, ao trazer na norma o termo equipamentos, o legislador acabou por viabilizar o desconto de créditos sobre diversos bens, desde que aplicados na realização de um trabalho, uma atividade, ou melhor, nos termos da própria Lei, utilizados na **atividade da empresa**, na realização de seu objeto social, o que vai exatamente ao encontro da interpretação conferida pela Solução de Consulta Cosit nº 67/2020.

Dessa forma, assim como exposto no Laudo Técnico, fica claro que os contentores e paletes são utilizados na atividade empresarial, ainda que eventualmente não sejam aplicados no processo de produção, portanto, devem ser revertidas as glosas sobre despesas de locação de contentores e paletes.

Quanto aos **fretes**, a recorrente apresentou argumentação relativa a (i) fretes de insumos tributados à alíquota zero e com crédito presumido, (ii) fretes de transferências de matéria-prima e embalagens e (iii) fretes de devoluções.

¹ Dicionário de português adotado pelo Google (<https://languages.oup.com/google-dictionary-pt/>).

Quanto aos **(i) fretes de insumos tributados à alíquota zero e com crédito presumido**, o tema há muito é discutido no âmbito do CARF.

Em síntese, a autoridade fiscal entende que, estando o frete incluído no custo de aquisição do insumo, deve ser aplicada a mesma alíquota de crédito do bem adquirido aos dispêndios relativos ao seu transporte.

A recorrente defende que o raciocínio aplicado pelo Fisco não procede, visto que é ela que arca com os fretes incidentes na aquisição e não o seu fornecedor. Destaca ainda que há a incidência de PIS/Pasep sobre os serviços de transporte adquiridos, logo, gerariam direito ao desconto dos créditos da não cumulatividade, conforme jurisprudência desse Conselho.

O tema, apesar de conhecido, merece alguns destaques.

A Receita Federal do Brasil, antes mesmo da decisão do STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, passou a admitir a possibilidade do desconto de créditos relativos aos valores de fretes relacionados à aquisição de insumos (quando previsto o aproveitamento de crédito dos bens adquiridos).

O crédito sobre tais serviços de transporte, quando as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ainda estavam em vigor, parecia contraditório, afinal, os bens e serviços, para serem enquadrados como insumos, deveriam participar diretamente da produção em si (e não do processo produtivo).

Se analisados, à época, de forma autônoma, não seria outra a conclusão se não pela impossibilidade do desconto de crédito relativos aos serviços de transporte, já que tais serviços não participariam de forma direta da produção ou fabricação do bem.

Dessa forma, para entender possível o desconto de crédito sobre os valores de frete de aquisição, a Receita Federal do Brasil, como por exemplo na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, concluiu que, estando os fretes incluídos no custo de aquisição dos estoques, poderia ser realizado o aproveitamento de créditos em relação aos **valores dos transportes como incluídos no custo de aquisição do bem**. Em síntese, não se estava admitindo o crédito em relação ao serviço de transporte, mas sim ao bem e, agregado ao seu valor, os gastos incorridos na sua aquisição:

“Solução de Divergência Cosit nº 7/2016:

[...]

74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles:

Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976.

“5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita.”

Resolução CFC no 1.170, de 29 de maio de 2009.

“11. O **custo de aquisição dos estoques** compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), **bem como os custos de transporte**, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC no 1.273, de 31 de outubro de 2010)”

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

“Art. 13. O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.”

75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

77. Conseqüentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte.

78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

A análise efetuada pela Solução de Divergência (e diversas outras Soluções de Consulta seguintes) permitiu aos contribuintes o desconto de crédito relativo **ao valor** do frete de aquisição de insumos.

Ocorre que, como se sabe, a decisão do STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR trouxe novos contornos à apuração dos créditos não cumulativos de PIS e Cofins relacionados a insumos.

Neste novo entendimento, a anterior análise autônoma do frete de aquisição, que regularmente ensejaria a negativa do crédito, agora, à luz dos critérios de essencialidade e relevância ao **processo produtivo** (e não mais “produção em si”), admite nova conclusão. É inegável que o serviço de transporte de insumos, adquiridos pela pessoa jurídica produtora, cumpre perfeitamente aos critérios de essencialidade e/ou relevância previstos na decisão constante do REsp nº 1.221.170/PR.

Dessa forma, ainda que contabilmente tais gastos continuem a compor os custos dos estoques², não há qualquer impedimento legal para a apuração do crédito relativo ao serviço,

² Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1)
Custo do estoque

de forma autônoma, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, como insumo do processo produtivo.

Nesse sentido o recente Acórdão nº 3301-008.484:

“Acórdão nº 3301-008.484

Sessão de 25 de agosto de 2020

Relator: Breno do Carmo Moreira Vieira

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

[...]

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.”

Assim, tendo em vista que os serviços de transporte relacionados à aquisição dos insumos são essenciais ao processo produtivo, deve ser admitida a possibilidade de desconto de crédito integral (alíquota básica), revertendo-se as glosas realizadas pelo Fisco em relação aos (i) fretes de insumos tributados à alíquota zero e com crédito presumido.

Em relação aos **(ii) fretes de transferência de matéria-prima e embalagens**, o Fisco concluiu que os transportes contratados para a simples transferência de matéria-prima e embalagens entre os estabelecimentos industriais do contribuinte não integram a operação de compra e o custo de aquisição das mercadorias para a produção, portanto, não podem ser considerados insumos e nem integram a operação de venda. Destaca ainda, que da mesma forma, não há direito ao crédito a simples transferência de produtos acabados entre estabelecimentos distribuidores e filiais.

A recorrente, a seu turno, destaca que os fretes glosados são utilizados durante o seu processo produtivo, no transporte de matéria-prima, produtos em elaboração e embalagens entre suas filiais, como abaixo se transcreve:

“[...] de acordo com a estrutura de cada filial, por vezes, é necessário que o arroz em elaboração seja encaminhado para outra filial para receber o tratamento final, ou seja, etapas mais elaboradas de brunimento e polimento, para que o arroz se torne polido, branqueado, com aspecto vítreo, por exemplo.

[...]

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

No presente caso, sem o frete entre estabelecimentos da matéria-prima, para continuidade do processo produtivo do arroz, a ora Recorrente tem obstaculizado o seu processo produtivo, de modo que é evidente a essencialidade da referida despesa [...]

Da mesma forma, o frete entre estabelecimentos para fins de embalagem, também encontra sua essencialidade no presente processo produtivo, pois, é hialino que a filiar que detém o estoque de embalagens encaminha as mesmas para as filiais que estão produzindo determinado produto, seja o arroz integral (sem brunimento e polimento), seja o arroz branqueado e polido, para que haja a embalagem do produto almejado no processo produtivo de cada filial.”

Os argumentos do contribuinte, apesar de coincidirem com diversos precedentes deste Conselho, que decidiram pela possibilidade de creditamento referente ao transporte de insumos e produtos em elaboração, não encontram respaldo no Laudo apresentado, como passo a explicar.

Apesar de detalhar transferências de insumos e produtos em elaboração entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, não há no Laudo apresentado qualquer informação relativa a esses transportes, sendo constatada, no mínimo, deficiência na produção de prova.

Conforme se extrai do Laudo, são detalhados os seguintes transportes:

“9. MATERIAIS E SERVIÇOS NO PROCESSO PRODUTIVO

9.14. FRETE INTERNO/RESÍDUOS

9.15. FRETE REFERENTE A COMPRA DE ARROZ EM CASCA

9.16. FRETE DE TRANSFERÊNCIA ENTRE OS ESTABELECIMENTOS

[...]

9.18. FRETE DE AQUISIÇÃO DE FERTILIZANTE

[...]

9.16. FRETE DE TRANSFERÊNCIA ENTRE OS ESTABELECIMENTOS

Assim como descrito anteriormente, nos processos e beneficiamento, tanto do arroz branco quanto o parboilizado e o parboilizado integral existem diversas formas de transferência de produtos entre as unidades, conforme demonstrado abaixo:

1) A transferência para CD costa brasileira, é referente ao transporte para as unidades em Salvador (BA), Rio de Janeiro (RJ), Recife (PE), Fortaleza (CE) e Belém do Pará (PA) predomina a modalidade da cabotagem, o rodoviário serve para complemento de produção, ou seja, fechamento do volume necessário a ser entregue. A saída do produto da fábrica em Pelotas (RS) ocorre em container da cia marítima contratada, pois o frete é vendido com a locação do container e toda a movimentação dentro dos portos, esta modalidade é denominada Porto a Porto com a contratação das pernas rodoviárias para levar e buscar a mercadoria entre fábrica e porto. O arroz transportado é colocado em fardos de 30kg sendo 6x5, 30x1 e 10x1 e acomodados dentro do container.

2) A transferência para os centros de distribuições do centro do país, localizados nas cidades de Embu das Artes (SP), Belo Horizonte (BH), Rio de Janeiro (RJ) e Brasília (DF) e também para as unidades industriais de Itaqui (RS) e Campo Largo (PR) são realizados através de fretes rodoviários contratados com a retirada da mercadoria na fábrica de Pelotas (RS) sendo o produto transportado paletizado ou em fardos de 30kg

sendo no formato de 6x5, 30x1 ou 10x1. Esta distribuição visa manter abastecido o estoque dos locais para que eles possam suprir as demandas de entregas em seus respectivos clientes.

3) Outra forma de transporte é a transferência de mercadoria para reprocessamento, ou seja, quando o produto que danificou no cliente ou no armazenamento no centro de distribuição por motivos de avarias de embalagens, infestação ou qualquer outra intercorrência são armazenados nos cds, em contêineres até formar uma carga com capacidade de transporte, retornando para a unidade produtiva que gerou a maior parte para ser reprocessado, sendo a modalidade do frete do mesmo tipo que o envio, cabotagem ou rodoviário. Este transporte consta como devolução, mas em conferência junto ao cliente e na abertura da conta verificou-se que se trata de um transporte para novo processamento da mercadoria.

Para exemplificar os casos expostos acima seguem abaixo os fluxogramas:

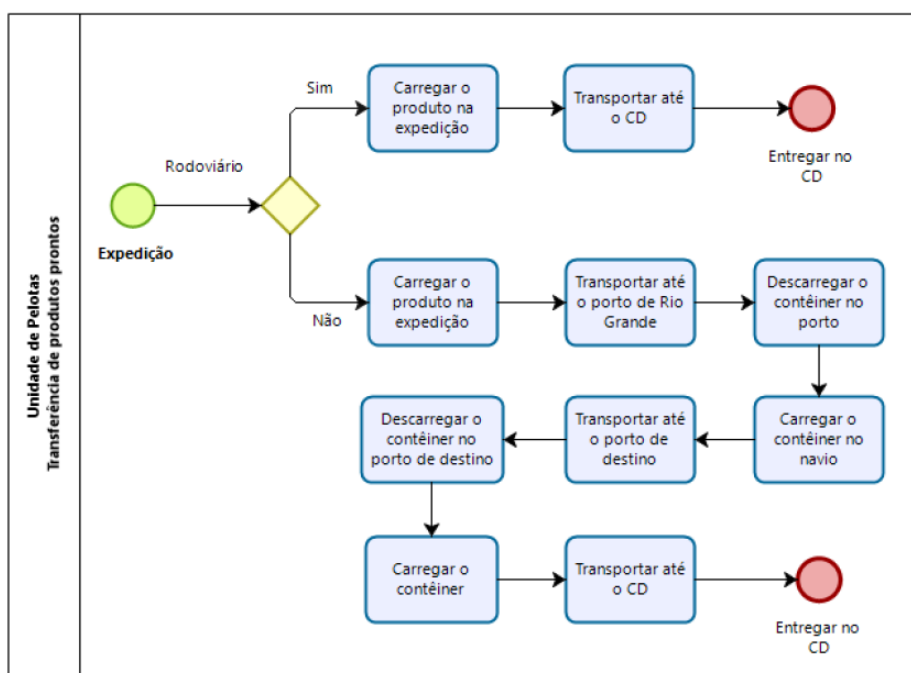


Figura 80 – Caso1: Transferência para CD costa brasileira

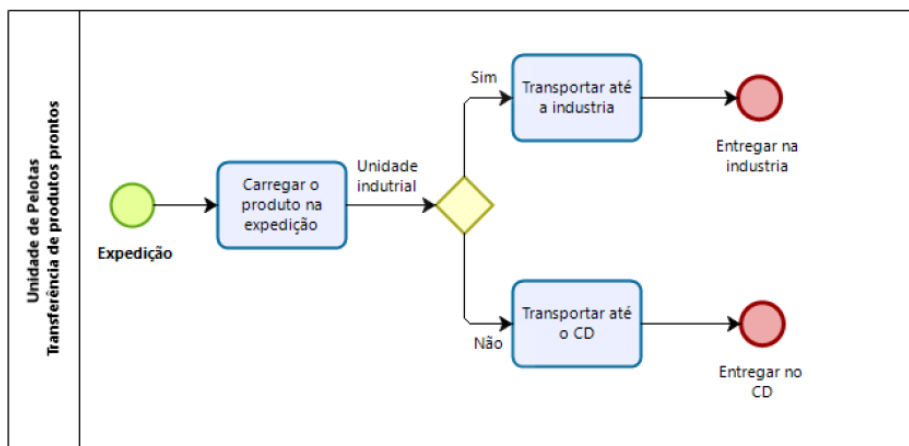


Figura 81 – Caso 2: Transferência para os centros de distribuições do centro do país

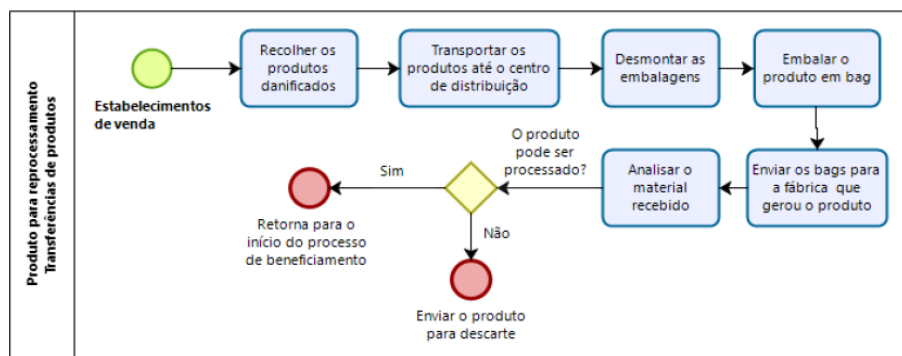


Figura 82 – Caso 3: Transferência de mercadoria para reprocessamento

Como se observa do Laudo, são descritos somente fretes de transferências relativos a **produtos prontos**, não há nos autos qualquer prova que vise lastrear a existência dos transportes durante o processo produtivo.

Assim, por ausência de provas, não é possível constatar a essencialidade/relevância dos transportes realizados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, para qualificá-los como insumos, essenciais e/ou relevantes ao processo de produção.

Ademais, necessário destacar que a fiscalização fez menção expressa à existência de transferências entre estabelecimentos também de produtos acabados, não mencionados pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

Pelo exposto, devem permanecer as glosas realizadas.

Encerrando a apreciação relativa a fretes, a recorrente defende a essencialidade dos **(iii) fretes de devolução**, (Vide figura 82 – Caso 3 do Laudo Técnico, acima exposta), classificando-os como desdobramento dos fretes de venda, com direito ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

A fiscalização, resumiu a fundamentação a explicar que não se trata de fretes de aquisição, não incorporados ao custo de aquisição dos bens transportados, portanto, não subsiste o direito ao crédito.

Em consulta à Planilha de glosa, verifica-se que, relativo ao período deste processo administrativo, não constam glosas de “fretes de devolução”, sendo o tema objeto de litígio somente dos processos relacionados a outros períodos, não devendo ser conhecido o recurso relativo ao tema específico.

A recorrente defende ainda o direito ao crédito relativo às **devoluções de mercadorias tributadas**.

Segundo o Fisco, os créditos somente podem ser utilizados no desconto de contribuições (não ressarcíveis).

Neste tema, a recorrente defende a procedência do crédito previsto no art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637, de 2002.

Destaca que utiliza-se do método do rateio proporcional previsto no art. 3º, §8º, da citada Lei, portanto, ao receber em devolução uma mercadoria, deve ratear o crédito de acordo com os percentuais de receita bruta.

Antes de efetivamente apreciar o tema, importante expor a legislação de regência.

De fato, a Lei nº 10.637, de 2002, previu entre as hipóteses de desconto de créditos da não cumulatividade os valores de devolução de mercadorias. Importante verificar que, por óbvio (e por previsão legal) somente dão direito ao desconto de créditos as devoluções de mercadorias que foram tributadas no momento da saída, como abaixo se expõe:

“Lei nº 10.637, de 2002:

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

[...]

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;”

Neste ponto, não há litígio, a própria recorrente entende que somente dão direito ao crédito as mercadorias em devolução que foram previamente tributadas.

A controvérsia incide no momento do rateio proporcional previsto na norma:

“Art. 3º [...]

[...]

§8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

A fiscalização, com base no previsto pela legislação de regência, entendeu que os créditos de devolução não poderiam ser objeto de ressarcimento (somente para desconto), e com razão.

Não se pode aplicar o rateio proporcional aos créditos decorrentes de devolução de mercadorias, posto que estão **integralmente vinculadas a receitas tributadas no mercado interno**.

O rateio proporcional, como bem exposto no art. 3º, §8º, da Lei nº 10.637, de 2002, aplica-se somente aos custos, despesas e encargos **comuns**, às diversas receitas obtidas.

Ora, se o crédito de devolução exige a incidência da contribuição da receita, não há que se classificar as devoluções como comuns às receitas tributadas e não tributadas, afinal, se fossem vinculadas a receitas não tributadas, estas não seriam hipótese de apropriação de crédito ressarcível, mas sim de vedação à apuração de crédito da não cumulatividade nos termos do art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637, de 2002.

Em verdade, diferente do que entendeu a recorrente, a opção pelo rateio proporcional não obriga que todas as entradas, indistintamente, devam ser rateadas conforme percentuais declarados de receita bruta, mas sim que as entradas **comuns**, com direito a crédito, terão o rateio efetuado de acordo com o CST³ informado para a operação.

Compartilha desse entendimento o recente Acórdão nº 3302-009.741:

“Acórdão nº 3302-009.741

Sessão de 21 de outubro de 2020

Relator: Gilson Macedo Rosenberg Filho

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

[...]

NÃO CUMULATIVIDADE. DEVOUÇÃO DE VENDAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

As devoluções de vendas são, na essência, o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. Se as vendas tenham integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva, o crédito apurado encontra-se vinculado, integralmente, às receitas tributados no mercado interno e, portanto, não há que se falar em rateio entre as receitas tributadas e as não tributadas.”

Portanto, devem permanecer as glosas sobre créditos de devolução de vendas.

³ O Manual EFD-Contribuições explica detalhadamente ao contribuinte como incluir as informações das entradas reconhecidas, destacando que, para cada operação efetuada, ainda que seja optante pelo método do Rateio Proporcional, deve informar o Código de Situação Tributária (CST), especificando a vinculação da entrada com a receita:

"Manual EFD-Contribuições (Registro M105)

[...]

Desta forma, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo método do Rateio Proporcional com base na Receita Bruta (Bruta (indicador “2” no Campo 03 do Registro 0110), o PVA procederá ao cálculo automático do crédito em relação

a todos os Códigos de Situação Tributária (CST 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 60, 61, 62, 63, 64, 65 e 66) Caso a pessoa jurídica tenha optado pelo método de Apropriação Direta (indicador “1” no Campo 03 do Registro 0110) para a determinação dos créditos comuns a mais de um tipo de receita (CST 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 e 66), o PVA não procederá ao cálculo do crédito (funcionalidade “Gerar Apurações”) relacionados a estes CST, no Registro M105, gerando o cálculo dos créditos apenas em relação aos CST 50, 51, 52, 60, 61 e 62. Neste caso, deve a pessoa jurídica editar os registros M105 correspondentes ao CST representativos de créditos comuns (CST 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 e 66), com base na apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, conforme definido no § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Finalmente, quanto à possibilidade de correção monetária pela taxa Selic aos créditos não reconhecidos pelo Despacho Decisório, o tema é objeto de Súmula deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e decorre diretamente da legislação de regência:

“Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”

Portanto, dada a observância obrigatória da súmula e da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser rejeitada a correção monetária do crédito posteriormente deferido.

Por tudo exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, VOTO por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a (i) combustíveis e lubrificantes, (ii) materiais auxiliares de consumo (iii) produtos de limpeza, (iv) locação de paletes e contentores e (v) fretes de insumos tributados à alíquota zero e com crédito presumido.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida