



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13227.720213/2012-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-009.338 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2020
Recorrente CANAA INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao creditamento sobre despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, sobre remoção ou movimentação de mercadorias e sobre crédito de compras de embalagens para transporte. Divergiram os Conselheiros Marcos Roberto da Silva e Muller Nonato Cavalcanti Silva, que negavam provimento ao recurso quanto às despesas de frete entre estabelecimentos da empresa.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Semiramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto relatório do constante do Acórdão no. 0125.967 3ª Turma da DRJ/BEL (fl. 222/236):

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo relativos ao 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 91.745,82, cumulado com declaração de compensação.

A unidade de origem, após a realização de diligência fiscal destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, expediu o relatório fiscal de fls. 10/30, resultando no despacho decisório de fl. 161 (cientificado pessoalmente ao sujeito passivo em 16/03/2012), reconhecendo a existência de crédito no valor de R\$ 30.539,17. Foram os seguintes os fundamentos para tanto adotados:

“(…)

Tributação Indevida de Produtos à Alíquota Zero (...) verificou-se a tributação pela alíquota zero pelo sujeito passivo dos seguintes itens: queijo mussarela e prato, leite UHT integral e desnatado e leite pasteurizado.

Analisando a legislação vigente e aplicável ao caso na época da ocorrência do fato gerador, verificamos que a Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, (...) estabeleceu a alíquota 0 (zero) para os produtos acima descritos (...).

(…)

Observase, no entanto, especificamente em relação ao item queijo, que o inciso XII, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005, publicado no Diário Oficial da União de 22 de novembro de 2005, teve sua vigência modulada pelo seu artigo 132 (...).

(…)

Dando conta no mesmo sentido, o Decreto 5.630, de 22 de dezembro de 2005, publicado no Diário Oficial da União em 22 de dezembro de 2005, ao dispor sobre as reduções para zero as alíquotas (...), estabelece em seu artigo 3º, inciso II (...).

(…)

Da análise dos dispositivos legais citados, conclui-se que a tributação pela alíquota zero pelo PIS e Cofins em relação ao queijo beneficia os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2006, fato que não foi observado pelo sujeito passivo, já que, durante todo o período em análise, suas saídas de queijo foram tributadas pela alíquota zero em relação às contribuições em análise.

Assim sendo, procedeu-se à inclusão dos itens queijo mussarela e queijo prato na receita tributada do sujeito passivo, conforme relação constante das notas fiscais incluídas no ‘anexo I’ do presente relatório (...).

(…)

Cabe ressaltar que com o aumento da base tributável do PIS e da Cofins do sujeito passivo, foi necessário descontar o crédito presumido sobre suas aquisições de leite in natura de pessoa física (...) que estavam limitados ao montante do seu débito apurado (...).

Cumprir mencionar também que apesar do aumento do PIS e da Cofins devido pelo contribuinte nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, esse será limitado ao do pedido de ressarcimento, pelo fato de não ser possível a constituição de crédito tributário quanto ao período em análise por já ter sido alcançado pela decadência das contribuições, nos termos do art. 150 do CTN (...).

(…)

Crédito Indevido sobre Despesas de Frete entre Estabelecimentos da Empresa
Analisando os (...) DACON apresentados pelo contribuinte, verificamos que durante os

períodos de apuração objeto dessa fiscalização, o mesmo creditouse do PIS e da Cofins sobre os valores pagos sobre as operações de frete nas operações de venda (...).

O direito a crédito do PIS e Cofins sobre as despesas de frete nas operações de venda pode ser efetuado, desde que constitua ônus da empresa vendedora (...).

(...)

Porém, em análise aos documentos fiscais utilizados pelo sujeito passivo para cálculo do crédito sobre as despesas de frete sobre as operações de venda, verificou-se que diversos Conhecimentos de Transportes Rodoviários e Aquaviários de Carga possuem como 'remetente' e 'destinatário' estabelecimentos da empresa do próprio sujeito passivo e foram utilizados para a prestação de serviço de transporte em operações de 'transferência de mercadoria e/ou produtos' entre seus estabelecimentos.

Apesar do ônus sobre tais prestações ter sido suportado pelo sujeito passivo, tais operações não se referiram a frete sobre vendas de mercadorias ou produtos. Por não existir qualquer permissivo legal prevendo o cálculo do crédito do PIS e Cofins sobre tais operações, seus valores foram glosados do cálculo dos créditos realizado pelo sujeito passivo.

A relação dos documentos glosados encontra-se no 'anexo II' (...).

Crédito Indevido sobre Compras de Embalagens para Transporte *Analisando os demonstrativos de apuração do PIS e Cofins apresentados pelo sujeito passivo, verificouse que o mesmo incluiu na base de cálculo das referidas contribuições as aquisições de embalagens.*

As compras de embalagens podem ser utilizadas como base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins desde que sejam consideradas insumos do processo produtivo.

(...)

Do conceito acima definido, abstrai-se que as embalagens, para serem consideradas como insumo do processo produtivo, devem sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação 'diretamente exercida sobre o produto em fabricação'. Porém, em análise às embalagens creditadas pelo sujeito passivo, verificou-se que nem todas atenderam ao conceito de insumo.

O sujeito passivo incluiu na base de cálculo dos créditos as embalagens de acondicionamento e transporte, compreendidas pelas caixas de papelão e fitas adesivas para fechamento das mesmas, utilizadas para acondicionamento dos produtos fabricados para transporte.

Como se observa, tais materiais de embalagem não são incorporados ao produto durante o processo produtivo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo e destinam-se tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não atendendo ao conceito de insumo e não gerando direito a crédito, motivo pelo qual tais aquisições foram glosadas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Grande parte das embalagens de transporte creditadas pelo sujeito passivo foi adquirida da Zona Franca de Manaus do fornecedor PCE Papel Caixas e Embalagens S/A (...) e tiveram o valor do crédito calculado com alíquotas diferenciadas, cálculo esse que também foi respeitado no momento da glosa dos valores.

(...)

A relação de itens glosados com suas respectivas notas fiscais encontrase no 'anexo III' desse termo (...).

(...)

Crédito sobre Valores de Aquisição em Duplicidade *Durante os procedimentos de auditoria, através do cotejo entre os valores utilizados como base de cálculo para as contribuições e os documentos fiscais e arquivos digitais apresentados, verificou-se que no mês de junho de 2006, o contribuinte utilizou-se como base de cálculo para créditos (...) o valor de R\$ 863.570,44 (...), sendo que o valor apurado foi de R\$ 849.620,44 (...).*

A relação das notas fiscais apresentadas a essa fiscalização consta no 'anexo I' do Termo de Intimação Fiscal 008/2012, no qual foi solicitado ao sujeito a apresentação das notas fiscais complementares e/ou justificativas para a diferença apontada no item de insumo 'embalagens'.

Não houve qualquer manifestação do sujeito passivo no sentido de comprovar ou justificar a diferença apontada.

(...)

Assim sendo, verificou-se que o crédito foi calculado em duplicidade sobre tais documentos, no mês de junho e julho de 2006. Para tanto, foi glosado o valor indevidamente creditado no mês de junho (...). "O interessado, por sua vez, apresentou tempestivamente, em 16.04.2012 (fl. 164), a manifestação de inconformidade de fls. 164/175, na qual alega:

"(...)

Da Decadência *Em princípio, urge destacar que o Relatório Fiscal se omitiu ao não interpretar a ocorrência da DECADÊNCIA concernente aos supostos débitos verificados.*

O artigo 173 do CTN trata do instituto jurídico da DECADÊNCIA como instrumento indispensável para a estabilidade das relações jurídicas e para a paz social.

(...)

Conforme podemos deduzir do indigitado relatório e da vasta documentação juntada, o fato gerador remonta à compensação de crédito de PIS declarada pelo contribuinte referente ao período de Janeiro/Fevereiro/Março/2006, tendo o termo a quo da fiscalização a data de 25/janeiro/2012, com a sua conclusão através do respectivo Relatório Fiscal emitido com a ciência do contribuinte em 16/Março/2012, ou seja, deveria o fisco constituir o seu suposto crédito tributário, na melhor das hipóteses, até o dia 01/janeiro/2012, o que não o fez (...).

Ante o exposto, forçoso concluir pela ocorrência da DECADÊNCIA do eventual crédito tributário equivocadamente lançado, devendo ser julgada procedente esta manifestação de inconformidade sobre este aspecto.

Da Vigência do Decreto Nº 5.630/05 *Em sua fundamentação legal, o indigitado Relatório Fiscal, entre outras normas, acerta ao citar a incidência do Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005 (...), todavia ERRA ao dizer que se deu somente a partir de 1º de março de 2006.*

(...)

O Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, foi devidamente publicado no DOU do dia 23/12/2005 (...)

(...) claramente se verifica na redação original do Decreto 5.630/05, que o benefício da alíquota zero se deu a partir do dia 22/novembro/2005, e não em 1º de março de 2006 (...).

Não obstante, cumpre esclarecer que em 24/02/2006 foi publicado no DOU a retificação do citado decreto (...)

O fato de ter havido uma retificação no decreto (...), de nada muda o direito do contribuinte gozar do benefício no período compreendido entre o dia 22/novembro/2005 até 23/fevereiro/2006, pois a vigência do Ato Retificador produzirá força vinculante somente a partir da sua publicação, ou seja, a partir de 24/02/2006, norteados pelos princípios que regem o direito tributário em geral.

Ainda que caiba uma discussão mais aprofundada sobre a forma legal desta retificação, não podemos de pronto ignorar os conceitos e princípios legais e constitucionais que regem o direito tributário, sendo considerado uma afronta legal querer que a indigitada retificação retroaja a fatos gerados antes mesmo de sua publicação.

(...)

Desta monta, temos que o crédito compensado no exercício de JAN/FEV/MAR/2006 estava sob a égide do texto original do Decreto nº 5.630/05, que estipulava o termo inicial do benefício da alíquota zero em 22/novembro/2005, não podendo o ato retificador (...) retroagir para extinguir este direito.

(...) no direito tributário, tal como no direito penal, apenas admitese a retroatividade benigna ao contribuinte.

(...)

(...) Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data anterior à de sua publicação equivale praticamente a suprimir a regra pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores a sua vigência. O legislador estaria contornando a limitação constitucional, sendo que no caso sob exame a ilegalidade estaria sendo praticada pelo chefe do Poder Executivo, por se tratar de decreto.

(...)

Da Não Cumulatividade

Por outro lado, no que diz respeito ao regime da NÃO CUMULATIVIDADE, a norma é clara ao definir INSUMOS passíveis de crédito as matérias primas, os produtos intermediários e o MATERIAL DE EMBALAGEM, como no caso dos autos, onde a empresa fiscalizada se creditou do valor das embalagens, exatamente como permitido na Lei (...).

Não obstante, ainda que as embalagens sejam destinadas ao transporte dos produtos acabados, forçoso concluir que as mesmas se encontram dentro do conceito preceituado (...), conquanto é inconcebível admitir que os produtos derivados do leite sejam transportados sem qualquer embalagem, como pretende dessumir o Relatório Fiscal.

Não podemos olvidar da essência da norma, fazendo uma leitura simplista do seu texto, sem levar em conta a hermenêutica em que em que a mesma está inserida, sendo imperioso admitir que o escopo da INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 44/2004 é de aliviar a carga tributária sobre as empresas fabricantes, possibilitando o crédito sobre os produtos que a mesma não visa a sua comercialização e lucro, com é o caso das embalagens utilizadas para acondicionamento dos mesmos.

Da mesma forma, goza também do direito de creditamento os FRETES DAS MERCADORIAS NAS OPERAÇÕES DE VENDA (...).

Nos créditos lançados legalmente pela empresa fiscalizada, resta caracterizado o ônus suportado pela empresa vendedora, conquanto as operações representam o frete sobre a venda de mercadorias, não se tratando de simples transferência entre as filiais, razão pela qual deve ser considerado direito de crédito da empresa, não guardando supedâneo legal a glosa feita pelo ilustre auditor.

Ou seja, de forma idêntica ao da embalagem, goza a empresa do direito de creditamento sobre as despesas de frete, pois não está no escopo do seu negócio a exploração da atividade fretista, sendo que o seu exercício se dá somente pela necessidade de transporte e fornecimento ao mercado consumidor.

Em outras palavras, temos que a questão jurídica gira em torno do conceito de insumo que, em uma definição simplificada, é aquilo que compõe o processo de industrialização, em contraposição ao produto, que é o que sai ao fim.

Assim, os fretes decorrentes da transferência entre filiais de insumos necessários para produção de bens ou produtos destinados à venda poderá ser descontado da base de cálculo do PIS e da Cofins, pois compõem o custo de fabricação e industrialização das empresas.

Além do frete correspondente às transferências de insumos necessários à produção, há também o frete correspondente à transferência da fábrica produtora para sua filial armazenadora, geralmente centro de distribuição ou similar, para os produtos ficarem mais próximos do mercado consumidor. Em realidade, essas situações conferem direito ao crédito de PIS e Cofins.

Nesses casos de transferências para filiais armazenadoras, na verdade tratase de despesa na venda de produto já produzido, portanto, um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos logísticos, prático e de tempo, entre o trecho da fábrica ao estabelecimento do cliente comprador.

Essas despesas são mero adiantamento do frete cobrado entre a unidade fabril até seu cliente final e, portanto, são gastos com vendas que não se identificam com o processo de transformação ou produção dos bens e produtos, mas sim, estão relacionados aos valores gastos com a estrutura comercial da empresa, sendo que o (...) STJ, em recente acórdão, sinalizou afirmativamente para o direito ao crédito quando mencionou equiparação às despesas de frete em operações de venda.

Partindo dessa premissa, a despesa de frete na venda pode ocorrer de diferentes formas, que variam consoante a estratégia de vendas adotada pela empresa. Via de consequência, temos que o frete é ônus suportado pelo vendedor, que comporá o preço de venda ao cliente e, por este motivo, será base de cálculo do PIS e da Cofins, sendo forçoso concluir que a despesa de frete nas transferências de produtos para centros de distribuição, depósito ou armazém é despesa de vendas, pois a operação é realizada com esse propósito e o ônus é suportado pelo vendedor, permitindo, então, o direito ao creditamento de tal despesa com o frete conforme previsão no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833. (...)”É o relatório.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. PROFUNDIDADE DO EXAME.

No pedido de ressarcimento, o direito respectivo deve ser analisado em toda sua completude, sendo imprescindível a comprovação do direito creditório alegado pelo contribuinte, devendo o Fisco investigar de forma abrangente a existência ou não do crédito pleiteado.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS.

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O ressarcimento de créditos não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep vincula-se ao preenchimento dos requisitos e condições determinados pela legislação tributária de regência.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS Não-Cumulativo somente podem ser computados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. LIMITE.

As declarações de compensação apresentadas pelo sujeito passivo somente podem ser homologadas no limite do direito creditório efetivamente comprovado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 275/306, cujos questionamentos serão analisados no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido

Analisaremos cada um dos pontos constantes do Recurso Voluntário, que são os seguintes:

1. Preliminar de Decadência
2. Da Irretroatividade da Retificação do Decreto no. 5.630, de 2005
3. Do Ato Jurídico Perfeito
4. Cofins. PIS. Não-Cumulatividade – aspectos legais e constitucionais
5. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Lei. Impossibilidade
6. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Atos Infralegais. Instruções Normativas. Impossibilidade
7. O Caso Concreto e os Insumos Glosados. Ilegalidade.
8. Juros e Multas. Juros Selic.
9. Juros sobre a Multa.
10. Multa Aplicada. Impossibilidade e Confisco.

1. Preliminar de Decadência

Alega a Recorrente que a declaração de compensação foi transmitida no primeiro semestre de 2006, transcorrendo mais de cinco anos entre a data da transmissão e a data da notificação do despacho decisório.

Na decisão de piso, entendeu-se que no caso de ressarcimento de suposto direito creditório, inexistente legislação que vede a ampla apuração do crédito invocado pelo contribuinte em face de transcurso de prazo. Argumenta-se que, de outra forma, não se haveria de cogitar, pois, caso prevalecesse a tese do contribuinte (no sentido da impossibilidade de apuração do alegado direito creditório, em face do transcurso de suposto prazo decadencial), qualquer sujeito passivo poderia alegar a existência de créditos da não-cumulatividade da Contribuição relativos a períodos de apuração pretéritos e, dias antes do prazo de cinco anos de que dispõe para o exercício de seu direito, apresentar o respectivo pedido de ressarcimento, sendo a administração tributária, então, obrigada a deferir o pleito sem o exame de sua legitimidade.

Verifica-se às fls 3 que a Recorrente transmitiu o pedido de ressarcimento nos dias 28 e 29/03/2007. Verifica-se às fls. 160 que o despacho denegatório da compensação foi exarado no dia 14/03/2012. Às fls. 161, verifica-se que a Recorrente foi cientificada no dia 16/03/2012.

O marco a quo do prazo decadencial, quando da apresentação do pedido de compensação, que, por seu turno, é o veículo introdutório da compensação ora pretendida, conforme prescrito no artigo 74, § 5º, da Lei no. 9.430, de 1996.

No caso em pauta, não transcorreu o prazo de cinco anos entre a apresentação a DCOMP e a ciência do indeferimento do pleito, ou seja não se esgotou o prazo decadencial.

Portanto, não assiste razão à Recorrente na preliminar.

2. Da Irretroatividade da Retificação do Decreto no. 5.630, de 2005

3. Do Ato Jurídico Perfeito

Alega o contribuinte que o Decreto nº 5.630/2005 foi publicado no DOU de 23/12/2005, contendo em sua redação original que o benefício da alíquota zero para queijos tipo muçarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão aplicar-se-ia a partir de 22/11/2005, e não a partir de 1º de março de 2006, ao passo que o fato de haver uma retificação no Decreto de nada mudaria o seu direito. Alega também que, de acordo com a redação original, do Decreto, a alíquota seria zero e que todos os atos práticos durante a vigência dessa disposição se consolidaram como atos jurídicos perfeitos.

Neste ponto, neste CARF também estamos adstritos às prescrições contidas em leis e decretos, não cabendo a análise de eventual inconstitucionalidade. Sendo assim, adoto integralmente o entendimento da decisão de piso, o qual reproduzo:

Tem-se que o Decreto nº 5.630/2005 (publicado no DOU de 23/12/2005 e cuja vigência foi o motivo determinante do indeferimento de parcela do ressarcimento pretendido pelo sujeito passivo), exibia a seguinte redação original:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 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 decorrente da venda no mercado interno de:

(...)

XI leite em pó, integral ou desnatado, destinado ao consumo humano; e XII queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão.

(...)

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de:

(...)

II 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Contudo, no DOU de 24/02/2006, foi publicada a seguinte retificação no art. 3º do Decreto em tela:

“(…)

onde se lê: “II 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Leia-se:

“II 1º de março de 2006, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

No plano dos múltiplos argumentos coligidos pelo sujeito passivo para afastar a incidência retroativa da retificação em tela, observa-se que todos estes convergem, de forma necessária, para a rejeição da validade da disposição normativa representada pelo conteúdo retificado do Decreto nº 5.630/2005.

Ocorre que o afastamento de disposições normativas somente pode ocorrer em face da declaração de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, tratando-se, portanto, de argumentos não oponíveis à instância julgadora administrativa.

É que a autoridade administrativa encontrase totalmente vinculada aos ditames legais (artigo 116, III, da Lei n.º 8.112/1990). A esta autoridade, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos normativos considerados, pelo sujeito passivo, mesmo que indiretamente, como inconstitucionais e/ou ilegais.

Com efeito, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal encontrase limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na manifestação de inconformidade em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir o texto normativo e obrigar seu cumprimento.

Neste mesmo sentido, o art. 26A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.941/2009, prescreve que:

“Art. 26A.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

O julgador administrativo, nesta instância, deve estrita observância aos atos expedidos pela Receita Federal, consoante estabelece o art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que “*Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ)*”.

Logo, falta às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, como já se afirmou, competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos normativos que servem de baliza à atuação fiscal. Em síntese, como as disposições normativas em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, resta ao agente da Administração Pública aplicá-las.

Desta feita, não há reparos a serem feitos no despacho decisório recorrido quanto ao aspecto em tela, haja vista a incidência de expressa previsão normativa no sentido de que o disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º do Decreto nº 5.630/2005

somente produziu efeitos a partir de 1º de março de 2006, razão pela qual não poderiam submeter-se à alíquota zero, **no mês de dezembro de 2005**, queijos tipo mussarela e prato produzidos pelo estabelecimento industrial.

Portanto, carece de razão a Recorrente também neste item.

- 4. Cofins. PIS. Não-Cumulatividade – aspectos legais e constitucionais**
- 5. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Lei. Impossibilidade**
- 6. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Atos Infralegais. Instruções Normativas. Impossibilidade**
- 7. O Caso Concreto e os Insumos Glosados. Ilegalidade.**

Nos itens 4 a 7, a Recorrente discorre sobre os aspectos na não cumulatividade das contribuições em pauta e questiona a não homologação dos créditos declarados efetuada (fl. 6) pelo Fisco e mantidas pela decisão recorrida.

Neste ponto, não cabe retomar todas as questões, mas se voltar ao entendimento jurisprudencial do tema. Verifiquemos a evolução da jurisprudência:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela

sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI, pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a ideia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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 SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). **Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei.** Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obste a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. **Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênia aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o

assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a

obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Estabelecido o conceito atual de insumo para efeito das contribuições em pauta, cabe analisar o insumo objeto da decisão recorrida e questionados no Recurso Voluntário:

- (i) Crédito sobre despesas de frete entre estabelecimentos da empresa e sobre remoção ou movimentação de mercadorias, e;
- (ii) Crédito sobre compras de embalagens para transporte

Os fundamentos da Recorrente consignados no Recurso Voluntário são os que seguem.

Assim, é forçoso analisar o **caso concreto**, com **especial atenção à atividade desenvolvida pela impugnante** para se avaliar a **existência de insumos** como crédito para abatimento de PIS e COFINS (...)

Em virtude de a impugnante exercer atividade **econômica peculiar** e submetida a **diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos**, como, por exemplo, ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, isto refletirá significativamente na amplitude do conceito de insumo.

Dai porque, **a noção de insumo a ser empregada no presente caso permite créditos que, talvez, em outras atividades não haveria**. Neste ponto, vale lembrar a **complexidade do processo produtivo da impugnante**. Dentro deste aspecto e, **principalmente, no mínimo, em virtude da fragilidade na fundamentação, é FUNDAMENTAL a realização de diligência (eventualmente, até mesmo do processo produtivo) e perícia no presente caso concreto**. O processo produtivo é **complexo e merece uma análise acurada, inclusive, com perícia**.

Ora, a discussão envolve avaliar **insumos** decorrentes de uma **atividade econômica** que produz **alimentos** para o **consumo humano**. Não existe produto mais nobre e que **merece maior controle e cuidado** do que este e isto, por conseguinte, **exige um critério diferenciado e distinto de outras atividades** para se avaliar o que é relevante e importante para o exercício da atividade a fim de obter receita.

Portanto, não se trata, simplesmente, de produzir. **Mas, em verdade, produzir** com alto grau de cuidado, determinações, higiene, limpeza e qualidade a fim de que a mercadoria esteja apta ao consumo humano com segurança e sem qualquer risco à saúde.

Isto significa dizer que, por exemplo, as exigências e imposições de outros órgãos públicos para o exercício da atividade econômica da impugnante tornam tais custos, despesas e dispêndios (salvo se houver específica vedação legal) de significativa relevância e importância para o seu funcionamento e obtenção de receita. Aliás, a inobservância de tais aspectos pode levar facilmente à vedação do exercício de sua atividade. Assim, não há dúvida de que são qualificados como insumo.

A título de exemplo, deve a impugnante atender fielmente Resolução 10, de 31 de julho de 1984, do Ministério da Agricultura, onde dá instruções para a conservação de produtos industrializados perecíveis (como é o caso da impugnante) até a chegada ao consumidor final. Será que os custos e despesas vinculados às determinações são facultativos e desnecessários, apesar de não incorporar ao produto final?

De modo ainda abrangente, temos a **Portaria SVS/MS n. 326, de 30 de julho de 1997**, que estabelece o **controle sanitário de alimentos** com o objetivo de proteger os consumidores e se adequar às boas práticas de fabricação de alimentos. Trata-se de ato que **rege a atividade** da impugnante e **não pode ser** desconsiderado e que, em

contrapartida, traz **exigências geradoras de despesas e custos** para sua atividade. **Não se cuida de liberalidade**, mas custo e despesas inerentes à sua atividade e por força de **determinações de órgãos públicos** para que **possa produzir** e, ao final, obter receita. Não se olvide ainda da **Resolução n. 275/2002, da ANVISA**, que cuida do "Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos."

É possível notar, portanto, que estas exigências de Órgãos do poder público, **flagrantemente determinantes da maneira como a impugnante irá exercer sua atividade**, não podem ser desconsideradas pelo Fisco. E **não somente exigências de órgãos públicos, mas também aquelas decorrentes do mercado.**

E mais: se tais determinações **imputam em custos e despesas essenciais à atividade produtiva, não pode o Fisco entender o contrário**, havendo verdadeira **vinculação, resultando na legitimidade do crédito por ser insumo.**

(...)

É frete dentro da legalidade e legítimo que foi glosado indevidamente.

O frete entre as indústrias e os estabelecimentos comerciais e, posteriormente, o envio ao destinatário final, **há participação no ciclo de produção.**

Isto porque, ao contrário de outros setores e atividades, o produto elaborado pela impugnante, por ser **perceível**, deve obrigatoriamente ser **transportado e armazenado em condições especiais** e segundo determinações da ANVISA, como por exemplo, **conservação e temperatura.**

Daí porque se pode afirmar, peremptoriamente, **que há processo produtivo, desde o recebimento da primeira e mais rudimentar matéria-prima até o recebimento pelo destinatário final em condições aptas ao consumo humano (supermercado).**

Em consonância com a **conclusão** descrita, a **Portaria SVS/MS n. 326/2007**, determina quanto ao **armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados** que:

"8.8 — Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados:

*8.8.1 — As **matéria-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto às condições e transporte, quando existam.***

*8.2.2. — Os **veículos de transportes pertencentes ao estabelecimento produtor de alimento ou por contratado devem atender as boas práticas de transporte de alimentos autorizados pelo órgão competente. Os veículos de transporte devem realizar as operações de carga e descarga fora dos locais de fabricação dos alimentos, devendo ser evitada a contaminação dos mesmos e do ar por gases de combustão. Os veículos destinados ao transporte de alimentos refrigerados ou congelados devem possuir instrumentos de controle que permitam verificar a umidade, caso seja necessário e a manutenção da temperatura adequada.***

Mais do que fazer parte do processo econômico de comercialização do produto final, no caso da impugnante, diante do caso concreto, tais fretes participam do próprio processo de industrialização.

(...)

A fiscalização quanto às **despesas de fretes na operação acima relatada**, desconsiderou como crédito neste item: **a. serviços de remoção/locação de carretas/containers; b. serviços de instalações portuários.**

Antes de ingressar no mérito, vale novamente frisar que não houve qualquer descrição no sentido de se justificar, explicar e dizer quais seriam as hipóteses de notas fiscais que não representam **DESPESAS QUE COMPÕE O FRETE**

Em relação ao **mérito**, há grave equívoco na glosa de tais créditos.

A impugnante sustenta a legitimidade dos créditos, conforme razões já expostas na defesa, bem como as que seguem.

São totalmente legítimos os créditos originados dos serviços de remoção de carretas ou containers, bem como os créditos oriundos dos serviços de instalações portuárias,.

(...)

Os serviços de **frete** compreendem **todas** as despesas e gastos vinculados a ele, entre elas, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos, *serviços portuários*, entre outros.

Tais despesas são intrínsecas ao frete segundo o modal logístico utilizado pela impugnante!

Além disso, podemos reconhecer nas despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também à continuidade do frete na venda. O que nos dá ainda mais legitimidade no crédito.

O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (...)

Não resta dúvida de que o crédito glosado é legítimo.

Em tais condições, há viabilidade do crédito quanto às despesas com frete, cabendo à **reforma do despacho decisório**.

Discorre de maneira bastante simples o e.

Agente Fiscal sobre os motivos que o levaram a glosar os créditos referentes as aquisições de "caixas de papelão e fitas adesivas". Considera que tais bens não se enquadram no conceito de insumos proposto pela legislação vigente. Acrescenta ainda que os materiais de embalagens para gerarem créditos devem sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto, além do mais são utilizados apenas no transporte dos produtos produzidos.

Cita que a legislação correlata trata como insumos a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagens.

Embora não haja na peça fiscal o diploma legal que sustenta o seu entendimento, é simples buscarmos o conceito entre a legislação que rege as contribuições de que tratamos neste feito.

(...)

A embalagem é item que permite crédito sem restrições.

Entretanto cabe ainda determinar se os itens que sofreram a glosa são ou não embalagens, dentro do conceito tributário ao qual a Entidade Administrativa deve pautar suas interpretações.

(...).

Se a vontade do legislador fosse excluir tais itens teria determinado que os materiais usados no acondicionamento para transporte **NÃO SÃO EMBALAGENS!**

E vai adiante, ele caracteriza o que são "embalagens para transporte": aquelas caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado.

Assim não podemos chegar à outra conclusão de que os materiais que foram objeto de glosa por parte do Fisco são **EMBALAGENS DE TRANSPORTE**, pois se não compõe

o produto final são necessárias para que o mesmo seja movimentado, armazenado, transportado desde a indústria até a gondola do supermercado.

E não somente isto, são materiais de uso não repetitivo, sem acabamento, rotulagem ou qualquer função promocional ou de valorização do produto, servindo apenas para transportá-lo íntegro ao destino.

Não só por questões de segurança física (rompimento de caixas), mas também por questões sanitárias e logísticas.

Tratamos aqui de alimentos, cuja legislação (a contribuinte é defensora deste rigor), determina cuidados especiais da indústria a mesa do consumidor, pois é questão de saúde pública.

Todos os produtos que utilizam a sistemática de paletização estão sujeitos a permanência por um período variável (quarentena) dentro da própria indústria antes de poderem ser comercializados. Este período é exigência sanitária em função de culturas biológicas existentes no leite.

(...)

Adicionalmente informamos ao egrégio Julgador que a sistemática utilizada pela contribuinte é padrão nacional, quanto à quantidade de caixas por palete e a colocação do filme tensor, sem os quais haveria o desmoronamento das pilhas de armazenagem, com perdas consideráveis. Este padrão foi estabelecido pela fabricante das embalagens Tetrapak considerando a resistência do material empregado.

Por tudo quanto foi demonstrado os itens plástico cobertura, Filme plástico sem retorno são embalagens para transporte dentro da definição cristalina da legislação do IPI, reafirmando assim o correto procedimento do contribuinte quanto ao creditamento das Contribuições para PIS/COFINS.

Não deve, portanto prosseguir este equivocado entendimento do reverendo Auditor Fiscal, que ao prender-se a parte do texto legal, não alcançou de pronto a totalidade do direito da contribuinte, cabendo a Vsa. a correção das termos da peça fiscal, fulminando as glosas elencadas.

Dentro desse contexto, entendo que esta questão deve ser conhecida e que assiste razão à Recorrente.

8. Juros e Multas. Juros Selic.

Sobre o tema dos juros de mora, cabe inicialmente aplicar a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Mister lembrar que a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

9. Juros sobre a Multa.

Em relação ao questionamento da incidência de juros sobre a multa especificamente, cumpre informar que se aplica, de modo vinculado, a esta questão a Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

10. Multa Aplicada. Impossibilidade e Confisco.

Sobre o questionamento da multa, sobre o alegado confisco e ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, cumpre mencionar que tal multa tem base legal e não acaba a este CARF afastar lei por alegada ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, nos termos da Súmula no. 2 do CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, proponho dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao creditamento sobre despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, sobre remoção ou movimentação de mercadorias e sobre crédito de compras de embalagens para transporte.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora