



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.900406/2013-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.256 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente CANAA INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

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

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na produção de laticínios e sua logística. As embalagens de transporte garantem a qualidade dos produtos, mantendo a integridade, em virtude do rápido perecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de frete entre estabelecimentos e embalagens de transporte. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário. Divergiu o Conselheiro Marcos Antonio Borges (suplente convocado) que negava provimento ao recurso voluntário no tocante ao frete entre estabelecimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório nº 078133115 que homologou parcialmente a compensação declarada na DCOMP nº 10319.56556.281109.1.3.10-7684, com créditos de PIS/Pasep do 1º trimestre de 2008, deferindo R\$ 119.690,92 dos R\$ 136.314,64 pleiteados no PER nº 12479.54997.281109.1.1.10-3266.

Segundo o relatório fiscal, o contribuinte descreveu que sua atividade consiste na fabricação de queijo mussarela e prato, manteiga com e sem sal, leite UHT integral e desnatado, bebida láctea UHT e leite pasteurizado.

Mencionou que para a análise dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento utilizou os elementos apresentados pela contribuinte: arquivos digitais das notas fiscais de entrada e saída, da contabilidade, dos livros fiscais, as declarações apresentadas pleiteando o direito, bem como a comparação dos mesmos com os documentos originais apresentados.

Acrescentou que os produtos fabricados pela contribuinte: queijo mussarela e prato, leite UHT integral e desnatado, bebida láctea UHT e leite pasteurizado estão sujeitos à alíquota zero em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, com exceção da manteiga com sal e sem sal, conforme disposto no Decreto 5.630, de 22 de dezembro de 2005.

Da análise da documentação apresentada pelo contribuinte, a fiscalização informou em seu relatório que, não obstante o amparo legal que suporta parte do crédito pleiteado, identificou inconsistências que ensejaram as glosas, em síntese, comentadas a seguir:

1. A primeira está relacionada a gastos com fretes entre estabelecimentos da mesma empresa. O relatório dispõe que, dentre os documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, havia diversos Conhecimentos de Transportes Rodoviários e Aquaviários de Carga que continham como remetente e destinatário estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Apontou ainda o creditamento indevido de valores pagos pela utilização dos serviços de remoção/locação de carretas/containeres e de instalações portuárias, uma vez que tais operações não se caracterizam como fretes sobre vendas de mercadorias ou produtos. Ao finalizar as considerações, informou que a relação dos documentos glosados consta no anexo I do relatório;

2. Também considerou inadequada a apuração de créditos relacionados a compras de embalagens para acondicionamento e transporte, compreendidas as caixas

de papelão e fitas adesivas. Entendeu que tais materiais não atendem ao conceito de insumo, conforme disposto na legislação;

3. Também foram glosados créditos referentes às devoluções de vendas. Isso porque as operações de vendas do contribuinte, referentes aos produtos queijo mussarela, queijo prato, leite UHT desnatado, leite UHT integral, são sujeitas à alíquota zero. A lista dos documentos fiscais com os respectivos produtos glosados consta no anexo III do relatório.

Cientificado do auto em 26/3/2014, o contribuinte apresentou sua defesa em 23/4/2014.

Inicialmente, o sujeito passivo suscitou a nulidade do despacho alegando:

i) decadência, pois sustenta que a declaração de compensação fora transmitida no 1º trimestre de 2008, ao passo que a ciência do despacho ora combatido apenas ocorreria em 26/3/2014, momento em que já teria transcorrido o limite quinquenal; e ii) cerceamento de defesa por ausência de motivação clara, tendo em conta o despacho decisório ser proferido sem qualquer explicitação e detalhamento acerca do não reconhecimento de inúmeros créditos.

Em seguida, apresentou evolução histórica da legislação que trata do PIS/Pasep e Cofins, de modo a defender um entendimento ampliado da possibilidade de creditamento e combater a suposta interpretação restritiva utilizada pela fiscalização ao aplicar as instruções normativas vigentes à época.

Após tal exposição, explicitou que suporta diversos encargos decorrentes de regulamentações de órgãos públicos diversos, justificando que está vinculado à realização de tais gastos. Diante disso, insurgiu-se contra cada glosa efetuada pela autoridade fiscal, conforme disposto a seguir.

Frete entre estabelecimentos da empresa

Quanto à glosa referente ao frete entre estabelecimentos da empresa, menciona que o frete entre as indústrias e os estabelecimentos comerciais faz parte do ciclo de produção. Isto porque, ao contrário de outros setores e atividades, o produto elaborado pela impugnante, por ser perecível, deve obrigatoriamente ser transportado e armazenado em condições especiais e segundo determinações da ANVISA, citando como exemplo a conservação e temperatura demandadas.

Entende, portanto, que o processo produtivo da impugnante não termina na indústria, mas quando o produto acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes.

Deste modo, advoga que inexiste razão para se excluir o frete entre os estabelecimentos da impugnante do conceito de insumo, sustentando que o mesmo permite a geração de crédito.

Acrescenta que são legítimos os créditos originados dos serviços de remoção de carretas ou contêineres, bem como os créditos oriundos dos serviços de instalações portuárias, dado que o frete na venda e a armazenagem incluem as despesas portuárias em geral.

Destaca que a impugnante utiliza a hidrovia do Rio Madeira para deslocamento de seus produtos até o estabelecimento comercial situado na cidade de Manaus/AM, suportando, assim, os custos ligados ao sistema hidroviário.

Pelo exposto, conclui que 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.

Embalagens

No que diz respeito aos gastos com embalagens, a contribuinte sustentou que o art. 8º, § 4º, inc. I, a, da Instrução Normativa SRF nº 404/04, caracteriza material de embalagem como insumo.

Acrescentou que o Regulamento do IPI - RIPI não exclui do conceito de embalagem o material utilizado para o transporte do produto, vez que a norma apenas separa a embalagem que se agrega ao produto (apresentação) daquela que mesmo não se agregando é necessária ao seu transporte.

Assim, entendeu que os materiais que foram objeto de glosa por parte do fisco são embalagens de transporte, os quais ensejariam a possibilidade de creditamento.

Também menciona que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta nº 141, de 10 de dezembro de 2010 (DOU 22/02/2011), permitiu crédito de PIS e COFINS para caixas plásticas destinadas à maturação de balas de goma, reconhecendo a natureza jurídica de insumo. Defende, portanto, que o entendimento do órgão, aplicado de forma analógica, permitiria reconhecer também o direito quanto aos produtos glosados neste caso concreto.

Do exposto, concluiu que foi correto o procedimento do contribuinte quanto ao creditamento das Contribuições para PIS/Cofins.

Devoluções de vendas

No que diz respeito às devoluções de vendas, a contribuinte mencionou não se creditou dos produtos sujeitos à alíquota zero, e que a fiscalização incidiu em erro.

Assim, sustenta que a eventual dúvida seja suprida por meio de diligência.

Multa e juros sobre multa

Alegou ser improcedente a aplicação da multa de ofício bem como a incidência de juros sobre a referida multa, pois entende haver ofensa aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição ao confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

Ressaltou a impossibilidade de incidir juros sobre a multa pelo fato de não existir previsão legal para tanto.

Pelo exposto, requer que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade, a fim de reconhecer a total improcedência das glosas. Ademais, requer juntada posterior de documentação.

A 5ª Turma da DRJ/FOR, Acórdão nº 08-52.427, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

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

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Uma vez que a venda do produto não gerou débito da contribuição, tendo em vista tributação pela alíquota zero, não há que se falar em crédito relativo à operação de devolução.

Em recurso voluntário, a empresa defende o conceito de insumo segundo o critério da essencialidade, com base no precedente do STJ, REsp 1.221.170/PR, e ressalta a legalidade dos dispêndios sobre os quais houve creditamento no regime não cumulativo das contribuições: frete entre estabelecimentos; fretes para transporte de insumos e dispêndios com embalagens. Ao final, defende:

Foi amplamente demonstrado, nos tópicos acima, que as razões negativas para a homologação das compensações em relação às despesas com frete para entre estabelecimentos de produtos acabados, fretes para transporte de insumos e aquisição de embalagens, não se sustentam. A própria construção de entendimentos do CARF caminha no sentido de reconhecer tais eventos como justificadores dos créditos de PIS e de COFINS, especialmente considerando-se todas as peculiaridades que vinculam a Recorrente na consecução de suas atividades enquanto fabricante de laticínios.

Assim, o acórdão recorrido, enfim, merece a reforma.

Portanto, à luz de todo o demonstrado e com fundamento na legislação trazida à lume, REQUER a Recorrente que seja RECEBIDO este Recurso Voluntário, observada a sua tempestividade nos termos dispostos no início desta, e que sejam acolhidas as explicações e argumentos expostos para, ao JULGAR TOTALMENTE PROCEDENTE este recurso, REFORMANDO INTEGRALMENTE o acórdão recorrido e, conseqüentemente, HOMOLOGANDO o pedido de compensação formulado pela DCOMP nº 10319.56556.281109.1.3.10-7684.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Na origem foi transmitido PER/DCOMP para aproveitamento de crédito de PIS. A fiscalização entendeu como não passíveis de creditamento no regime não cumulativo (art. 3º, da Lei nº 10.637/2002), as despesas com frete entre estabelecimentos; serviços de remoção ou movimentação de produtos e embalagens de transporte.

A Recorrente sintetiza seu processo produtivo, nesses termos:

A Recorrente (Canaã Indústria de Laticínios LTDA.) é uma indústria dedicada à fabricação de laticínios em geral – leite em pó, leite UHT, queijos, etc. -, atuando, assim, com a produção e venda de produtos alimentícios extremamente difundidos na alimentação do ser humano.

Compreensivelmente, a consecução desse tipo de atividade prescinde de diversos cuidados de natureza sanitária, além de demandar amplo espaço físico para a alocação de diversos maquinários e a realização adequada de todos os arranjos logísticos e de produção: (...)

Avalie-se que, justamente, o perfil de contribuinte faz invocar uma série de razões de créditos de PIS e de COFINS que prescindem de análise individualizada de suas atividades - pelas fotos acima, por exemplo, facilmente já se verifica o motivo pelo qual a empresa até esse momento insiste no cabimento dos créditos de depreciação do maquinário ou aquisição de equipamentos para a linha de produção.

No mais, também é importante registrar que toda a estrutura de que dispõe a Recorrente não se limita à pura atividade de fabricação desses laticínios. Afinal, até por exigências sanitárias (exemplificadas em regulamentações da ANVISA e do Ministério da Agricultura), também o armazenamento e distribuição desse tipo de produtos (assim como os alimentícios de forma geral) prescinde de cuidados especiais. Por isso, a Recorrente possui instalações especiais em diversas localidades além de Ji-Paraná (sua matriz): (...)

O conjunto de estruturas fabris, de armazenagem e de distribuição contempla, como (literalmente) se faz visível nos registros acima, contempla reservatórios, depósitos, plataformas de recepção de leite, galpões para tratamento de efluentes, fábricas de queijos e manteigas, maquinários de armazenamento e fermentação de leite, armazéns refrigerados e de acesso restrito, linhas de montagem de embalagens próprias e com controles rígidos de qualidade e de composição por regramentos de INMETRO, ANVISA e Ministério da Agricultura, dentre diversos outros.

Cumprе ressaltar que, no relatório fiscal, não consta expressamente glosa de fretes para transporte de insumos, mas sim fretes entre estabelecimentos.

Despesas com frete entre estabelecimentos

As glosas de crédito foram relacionadas a fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, por não se enquadrarem nas operações de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Sobre isso, a Recorrente sustenta:

Como explicado anteriormente (e até visualmente, em certa proporção), a Recorrente, enquanto indústria de laticínios, prescinde de diversos requisitos próprios para o transporte de bens in natura desde a produção até a logística de distribuição de seus produtos. O transporte de leite retirado dos animais até as fábricas e a necessidade de transporte de embalagens próprias de acordo com a regulamentação sanitária do país – ou até mesmo o frete do produto acabado até os armazéns para conservação e distribuição – são **estritamente necessárias** para a produção e desempenho do funcionamento das fábricas, até a última etapa de venda.

Tais fatos foram apresentados ao Fisco ao longo deste processo administrativo, deixando claro que os dispêndios incorridos a esses títulos – e, claro, o fato dos fretes entre estabelecimentos estarem umbilicalmente ligados à atividade-fim da empresa no ramo alimentício – são eminentemente **imprescindíveis**. (...)

Vê-se, à luz dos entendimentos fixados pelo CARF, a orientação de que frete entre estabelecimentos da mesma empresa, quando se tratar de empresas alimentícias, é de reconhecida extrema importância para o pleno funcionamento das atividades, e, portanto, um dispêndio intimamente ligado à atividade operacional da empresa com impactos diretos na capacidade de execução de suas finalidades.

Ao mesmo tempo, **os gastos com a aquisição e deslocamento de insumos para ou entre os estabelecimentos da empresa**, justamente ao se tratar de natureza alimentícia (logo sujeitos a intempéries próprias dessa classe de produtos) e impactar diretamente as atividades da Recorrente, **também são geradores do direito ao creditamento**.

Os fretes entre estabelecimentos são imprescindíveis à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Em suma, deve ser revertida parte das glosas do Anexo I do relatório fiscal. Isso porque não houve em recurso voluntário a contestação da glosa referente aos serviços de remoção ou movimentação de produtos, que também consta desse Anexo I.

Embalagens de transporte

Defende o creditamento sobre embalagens de transporte, já que ligadas à necessidade de observância estrita a requisitos técnicos e sanitários:

É evidente que produtos alimentícios não podem ser conduzidos de forma avulsa, muito menos em embalagens que não estão de acordo com as normas de saúde pública.

Tratando, por exemplo, das embalagens de leite UHT - o conhecido comumente como “Longa vida” (cartonadas multicamadas) -, temos que, além de propiciarem estocagem doméstica por longos períodos, são responsáveis por permitir o consumo imediato sem um prévio preparo ou necessidade de fervura. Não à toa, as próprias regulamentações sanitárias estabelecem, com rigor, as especificações técnicas das citadas embalagens e o seu respectivo uso nos produtos alimentícios em geral.

Da mesma forma também a embalagem para transporte (seja a secundária, seja a terciária) não pode seguir padrão de outros setores, sendo objeto de dispêndios específicos sem os quais a Recorrente seria impedida de realizar a manutenção e venda dos produtos. Tanto o é que, nas instalações de armazenamento, a Recorrente deve observar estritas condições ambientes justamente para que as embalagens utilizadas nos produtos lácteos cumpram o seu papel da melhor forma a conservar a qualidade dos produtos: (...)

Por se tratar de um dispêndio específico e vinculado às regulamentações sanitárias, o entendimento desta Recorrente é que são, tais, gastos cujo creditamento do PIS e da COFINS é pertinente.

As embalagens de transporte estão vinculadas à movimentação dos produtos perecíveis, encaminhamento ou retirada de depósitos. Logo, são dispêndios vinculados à logística, portanto, são essenciais e relevantes.

Além disso, as embalagens garantem a qualidade dos produtos destinados à venda. Sem elas, não há como manter a integridade dos produtos lácteos, em virtude de seu rápido perecimento.

Por conseguinte, devem ser revertidas as glosas de caixas de papelão, fitas adesivas, embalagens cartonadas multicamadas, estrados de plástico e demais produtos utilizados como embalagem de transporte, por serem insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

Logo, devem ser revertidas as glosas do Anexo II do relatório fiscal.

Conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de frete entre estabelecimentos e embalagens para transporte.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora