



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.900201/2013-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.123 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente USINA DE LATICÍNIOS JUSSARA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos à produção, nos termos da decisão do STJ e das leis de regência das contribuições, por se enquadrarem essencialidade ou relevância na produção e comercialização de laticínios. As caixas coletivas inserem-se no contexto de manutenção da integralidade do produto.

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE PALETIZAÇÃO.

Geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com armazenagem e frete na operações de venda, abarcando os gastos correlatos com manuseio, movimentação e expedição dos produtos, dentre eles os serviços de paletização, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de crédito sobre os gastos com materiais de embalagens – caixas coletivas e, por maioria de votos, para reverter as glosas de crédito com os serviços de paletização. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, que negava provimento ao recurso voluntário neste quesito. Acompanhou o relator pelas conclusões o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito da Cofins Não Cumulativa – Mercado Interno, no valor de R\$3.551.866,98, referente ao 4º trimestre de 2009.

Nos termos do Despacho Decisório Eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Franca/SP, o Pedido de Ressarcimento foi deferido em parte, no valor de R\$2.171.903,87, utilizado na homologação de compensação declarada em DCOMP vinculada ao crédito.

O Despacho Decisório Eletrônico baseou-se nas conclusões de Informação Fiscal anexada ao presente processo, na qual o Auditor Fiscal da RFB descreve os procedimentos adotados durante a fiscalização e as irregularidades constatadas na apuração do crédito pleiteado pela contribuinte, a seguir resumidas:

1) Crédito presumido da atividade agroindustrial

A principal atividade da interessada é a exploração da indústria e comércio de leite e derivados (creme de leite, queijo mussarela, queijo parmesão, manteiga, bebida láctea achocolatada). Trata-se, portanto, de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e que fabricou no período produtos destinados à alimentação humana classificados na NCM do capítulo 4.

A interessada determinou corretamente os valores do crédito presumido das atividades agroindustriais previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, cujo ressarcimento, contudo, foi indevidamente solicitado, pois o crédito presumido somente pode ser utilizado para deduzir a Cofins apurada no regime de incidência não-cumulativa (Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005). Cabe, pois, a glosa destes valores, observado o direito de deduzi-los das contribuições apuradas no regime de incidência não cumulativa.

A contribuinte pleiteou judicialmente a possibilidade de utilizar o crédito presumido sem restrições (Mandado de Segurança nº 0004087-22.2010.4.03.6113 na 3ª Vara da Justiça Federal em Franca- SP e nº 0004088-07.2010.4.03.6113 na 1ª Vara da Justiça Federal em Franca-SP), mas até o presente momento não obteve sucesso, e o processo encontra-se em fase de recurso.

2) Bens Utilizados como Insumos (linha 02 do Dacon)

Na definição de “bens utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda” adotada pela Fiscalização, foram excluídos quaisquer bens que não “sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”.

O processo industrial da interessada constitui-se basicamente de tratamentos térmicos (aquecimento e resfriamento) do leite e acondicionamento para consumo, executados em sua matriz em Patrocínio Paulista.

Desta forma, para fins de desconto de créditos da Cofins, não são considerados insumos: a) materiais de limpeza de equipamentos e máquinas; b) peças de reposição e manutenção de equipamentos da “infra-estrutura” (casa de máquinas, caldeiras, estações de tratamento de água e de esgoto, sistemas de higienização CIP (“cleaning in place”));

c) materiais e peças de reposição usados em laboratório; d) peças de reposição e manutenção de compressores, balanças, macacos hidráulicos, guinchos, motobombas, tubulações; e) peças de reposição e manutenção dos sistemas de automação de processos; f) produtos químicos empregados em estações de tratamento de água e de esgoto, laboratórios; g) despesas de expedição do produto fabricado, assim como gastos com empilhadeiras, embalagem de transporte (caixa coletiva), pallets, custos com empilhadeira.

Na planilha “Glosa de base de cálculo dos créditos não cumulativos de Pis e Cofins apurados por conta”, anexa à Informação Fiscal, todos os valores glosados estão relacionados por rubrica do Dacon e por conta (extraídos das memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte), e na coluna “Justificativa” da planilha estão citadas as decisões administrativas que indeferiram os créditos ora glosados. Em anexo à Informação Fiscal também encontra-se o quadro “Apuração dos créditos não cumulativos de PIS e Cofins a serem Glosados”.

As contas glosadas referem-se basicamente às seguintes atividades da contribuinte: despesa com vendas, infra-estrutura, laboratório, manutenção, máquinas em geral, produtos químicos, transportadora e embalagem destinada ao transporte (acondicionamento).

3) Serviços Utilizados como Insumos (linha 03 do Dacon)

Foram glosados pela Fiscalização os gastos com paletização e serviço e peças de máquinas alheias à produção, conforme valores elencados na planilha e no quadro mencionados no item anterior.

4) Outras Operações com direito à Crédito (linha 13 do Dacon)

Os desembolsos glosados referem-se a pedágios (contrapartida da utilização de via pública, e não da prestação de um serviço) e monitoramento de frota, os quais não preenchem a definição legal de insumo, uma vez que não são aplicados ou consumidos diretamente nos serviços de transporte rodoviário de bens ou mercadorias.

Também não se caracterizam como insumos os valores referentes a gastos com seguros de qualquer espécie, vigilância patrimonial e rastreamento de veículos e cargas via satélite, pois, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade de transporte rodoviário de bens ou mercadorias, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na prestação dos serviços exercidos.

Irresignada, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

1. Após tecer considerações sobre a sistemática não cumulativa das contribuições, a interessada contesta as glosas efetuadas pelo Auditor Fiscal em relação aos bens utilizados como insumo, cujos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade serão detalhadamente analisados nos tópicos específicos deste voto.
2. O entendimento fiscal acabou se firmando em sentido contrário ao legalmente exposto, em flagrante violação à legislação aplicável, empregando de forma errônea e arbitrária o conceito de insumo, que inclui fatores que concorrem para a formação de um bem ou para a prestação de serviço.
3. Insumos não são somente as matérias-primas, mas todos os itens que integram as operações capazes de gerar a receita tributável do contribuinte, ou seja, que concorrem para a realização da atividade da empresa.
4. Logo, todos os custos e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na consecução de seus objetivos sociais são insumos, previstos nos artigos 290 e 299 do

Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, citando ementas de julgados do CARF que corroborariam esses argumentos.

5. Sem as aludidas despesas, que são as grandes responsáveis para viabilização do alto índice de produção da Requerente, não é possível a consecução de sua atividade-fim (em síntese, indústria e comércio de leite e derivados), sendo tais encargos imprescindíveis e indissociáveis às operações responsáveis pela geração de receita tributável.

6. O entendimento restritivo da Autoridade Fiscal viola o disposto no artigo 5º, caput, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 1942), por desvirtuar completamente a finalidade social da norma e a sua aplicabilidade plena, na tentativa de distorcer o sentido do que vem a ser insumo na concepção restritiva do Regulamento do IPI.

7. O entendimento restritivo da Autoridade Fiscal viola, também, o art. 110 do Código Tributário Nacional, o qual impede a alteração de conceitos consagrados em nosso ordenamento jurídico para possibilitar a arrecadação extremada.

8. A Lei nº 11.898, 08 de janeiro de 2009, alterou as Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ao permitir o direito a crédito sobre despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, superando a resistência da Receita Federal do Brasil no tocante ao tema e se ajustando ao entendimento que vinha sendo defendido pelos contribuintes.

9. A indevida limitação realizada pela Autoridade Fiscal quanto ao princípio da não cumulatividade insculpido no artigo 195, § 12, da Constituição Federal é inconstitucional.

10. Indubitável que o princípio constitucional da não cumulatividade é absoluto para as atividades eleitas pelo legislador infraconstitucional, não comportando quaisquer limitações, inclusive por força de indevidas interpretações por parte da Autoridade Fiscal, que violam o princípio da capacidade contributiva previsto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal.

11. Sem prejuízo da realização de diligências que se mostrem imperiosas para a correta percepção dos fatos e da verdade material, bem como da juntada da documentação complementar que a Recorrente entenda necessária para comprovar os vícios apontados, requer a decretação da reforma parcial do Despacho Decisório, pela necessidade de reconhecimento da totalidade do direito creditório pleiteado, bem como do acerto dos procedimentos adotados, com a extinção dos débitos declarados, nos moldes do artigo 156, inciso II, do CTN.

12. Além dos documentos societários e/ou procuração do representante legal, com a Manifestação de Inconformidade junta fotos ilustrativas da embalagem coletiva destinada à apresentação, notas fiscais por amostragem comprovando a forma de comercialização e roteiro descritivo do processo de fabricação do leite, sem prejuízo de novos e oportunos documentos.

Em decisão unânime, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, mantendo o direito creditório reconhecido em parte, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS COM MANUTENÇÃO.

São considerados insumos geradores de créditos da Cofins 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.

CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES.

Gastos com o tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação são considerados insumos para fins de creditamento da Cofins apurada no regime não cumulativo.

CRÉDITOS. INSUMOS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias não são consideradas insumos, não dando, pois, direito a desconto de crédito na apuração da Cofins no regime da não cumulatividade.

CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA. EMPRESA FABRICANTE DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS.

Os materiais de limpeza aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios são considerados insumos geradores de crédito da Cofins.

CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

Os gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumos para fins de creditamento da Cofins apurada no regime não cumulativo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, e expõe, em breve síntese, o seguinte:

1. Seja **acolhido o presente Recurso Voluntário**, eis que tempestivo;
2. Que seja **definitivamente excluído e afastado o conceito de insumo estabelecido e aplicado ao presente caso** com fundamento no conceito fixado pela IN 404/2004 e alterações, eis que ferem todas as normas legais da não-cumulatividade, é fruto da interpretação equivocada destas normas e já foi julgado ilegal pelo STJ no REsp 1.220.170/PR;
3. Que seja **aplicado ao presente processo o conceito de insumo para fins de créditos de PIS e Cofins fixado pelo STJ no REsp nº 1.220.170/PR**;
4. Que, atendidos os itens 2 e 3 acima, seja determinada **a reinclusão na base de cálculo de créditos de PIS e Cofins dos valores glosados a título de bens utilizados como insumos a título de embalagens de transportes (caixas coletivas) e referentes as despesas com pallets, monitoramento e pedágios**, eis que tais glosas foram aplicadas sem observância das normas que regulam a não-cumulatividade do PIS e Cofins – Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, bem como o conceito de insumos fixado pelo STJ no REsp 1.220.170/PR.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Da análise do direito creditório, a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente os créditos pleiteados e, por sua vez, o Julgador *a quo* deu procedência em parte à manifestação de inconformidade, restando a este Colegiado apenas a apreciação sobre as glosas de despesas com as embalagens de transportes e gastos posteriores à finalização do processo de produção.

Cabe iniciar com as leis de regência das contribuições.

Lei nº 10.637/2002

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

Lei nº 10.833/2003

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...);

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

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

Como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

“(...) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

A principal atividade da recorrente é a exploração da indústria e comércio de leite e derivados. Trata-se, portanto, de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e que fabricou produtos destinados à alimentação humana.

Nesses exatos termos que serão analisadas as matérias a seguir.

1. Das glosas de materiais de embalagens – caixas coletivas

A recorrente informa, no seu recurso, que a “embalagem aqui referida é a caixa que é utilizada para acondicionar 12 caixas de leite de 1 litro”, e, de acordo com a decisão da DRJ, não dão direito ao desconto de crédito por se tratar de “embalagem de transporte e não de apresentação”.

De acordo com a recorrente, contudo, trata-se de uma embalagem de apresentação, que facilita o transporte e o manuseio, que identifica o produto comercializado e é colocada no ponto de venda. Mais do que permitir ganhos logísticos, a caixa coletiva permite que o empilhamento, prove resistência mecânica e colabora para a integralidade das caixas de leite, além de facilitar o transporte pelo consumidor final.

Tenho que a caixa coletiva, inclusive, compreende o conceito de industrialização, como encontra-se Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, vigente à época dos fatos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou (...) (destaquei)

Entendo que a caixa coletiva apresenta função além do transporte do produto.

De toda sorte, tenho que o material em questão insere-se no conceito de insumo, pelo critério da relevância, conforme decidido pelo STJ:

“(…) 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 (…)”

Essa turma já decidiu neste sentido no Acórdão nº 3301-005.757, em sessão de 27 de fevereiro de 2019, no julgamento do Processo nº 10880.915900/2013-71, concedendo-se direito a crédito aos gastos com “papelão moldado e filme plástico utilizados para confeccionar e envolver os caixotes para o transporte de 12 caixas de leite”.

Desta forma, voto por reverter a glosa em relação às caixas coletivas (conta 42852.8).

2. Das glosas de com gastos posteriores à finalização do processo produtivo

Destaca-se que as despesas ora analisadas referem-se apenas aos gastos com paletização (conta 43781.5), originalmente, declarados na linha 03 do DACON, sob “serviços utilizados como insumos”, e monitoramento de frotas (conta 43206.4) e pedágios, que são itens da linha 13 da DACON, sob a rubrica “outras operações com direito à créditos”. Tais despesas constam do recurso voluntário.

Cabe ressaltar que os serviços e peças para conserto de máquinas alheias à produção (conta 42404.3), que estavam incluídos na linha 03 do DACON, sofreram a glosa pela fiscalização e, posteriormente, houve ratificação pelo julgado de piso. Contudo, não houve defesa, em relação a essas despesas, no recurso voluntário, pelo que tais serviços não serão apreciados.

Pois bem.

Entendo que o dispêndio com paletização insere-se no contexto da unitização, manuseio, movimentação e expedição do produto, no estabelecimento da recorrente, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Desta forma, o desconto de crédito do serviço de paletização encontra respaldo legal por conta do disposto no art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei nº 10.833/03:

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

(…)

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

(…)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;
(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

De maneira diversa, os processos de monitoramento de frotas e pedágio em nada se assemelham ao conceito de insumo, não se enquadrando às definições de essencialidade ou relevância, para estabelecimento da possibilidade de crédito das contribuições:

“(...) 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.”

Além da ausência de previsão legal, assim expôs o procedimento fiscal, sobre os itens monitoramento de frotas e pedágio:

“Os valores referentes a gastos com seguros de qualquer espécie, vigilância patrimonial e rastreamento de veículos e cargas via satélite, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade de transporte rodoviário de bens ou mercadorias, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na prestação dos serviços exercidos, não se caracterizando como insumos.

Em relação ao pedágio, de acordo com o disposto no art. 150 da Constituição Federal o valor pago a esse título é a contrapartida da utilização de via pública, e não da prestação de um serviço.”

Nesse sentido, voto por reverter a glosa apenas sobre o serviço de paletização (conta 43781.5).

Conclusão

Do acima exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre os gastos (1) com materiais de embalagens – caixas coletivas e (2) com serviço de paletização.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe