



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13888.907917/2011-10
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3402-004.013 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente AJINOMOTO DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente contestada. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria atinente à glosa não contestada por ocasião da manifestação de inconformidade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO.

A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal, i.e., custo e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não

cumulativo de PIS e Cofins, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se com características desejadas quando chegar ao comprador.

Recurso voluntário parcialmente conhecido e, na parte conhecida, provido.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento ao recurso da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, foram revertidas as glosas relativas às aquisições de paletes "one way"; e b) por maioria de votos, foram revertidas as glosas sobre fretes e despesa de armazenagem sobre as aquisições de insumos. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula.

Assinatura Digital

Antonio Carlos Atulim - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Renato Vieira de Avila, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 14-052.610- da DRJ/RPO, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Versa o processo sobre pedido de ressarcimento, relativamente ao saldo credor de COFINS não cumulativo(a) - exportação.

Mediante despacho decisório, a DRF/Piracicaba reconheceu parcialmente o direito creditório, em face das glosas de créditos referente aos seguintes itens:

- a) aquisição de produtos químicos, fertilizantes e defensivos agropecuários, tributados à alíquota zero;
- b) gastos relativos a transporte e armazenamento de insumos importados ocorridos após o desembarço aduaneiro;
- c) gastos com embalagens de transporte (paletes);
- d) comissões de compra;
- e) despesas de energia térmica

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade sustentando, em síntese, que foram indevidas as glosas relativas às: i) despesas de frete e armazenagem de insumos importados após o desembarço aduaneiro e ii) aquisições de paletes.

Os argumentos da manifestante não foram acatados pela Delegacia de Julgamento, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

- Quanto às gastos com embalagens, só podem ser considerados insumos se elas se incorporarem ao produto em fabricação ou sofrer alteração em suas propriedades em função da ação diretamente exercida sobre ele, ou seja, somente as embalagens de apresentação do produto geram direito ao crédito, posto que estas se incorporam ao produto em fabricação. Assim, as embalagens destinadas apenas a proteger ou transportar o produto acabado não dão direito a crédito da não cumulatividade, mesmo que descartáveis e/ou de utilização obrigatória.

- De acordo com o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, apenas os gastos com armazenagem e frete na operação de **venda** dão direito a créditos da não cumulatividade, portanto não se aplica às aquisições de insumos importados, como ocorreu com as glosas aplicadas no caso concreto.

- O “valor aduaneiro” definido pela Lei como base de cálculo do crédito relativo aos insumos importados, abrange apenas os gastos ocorridos até a importação, ou seja, até a realização do desembarço aduaneiro. De forma que procedeu corretamente a autoridade *a quo* ao glosar os créditos referentes a gastos com armazenagem e frete relativos aos insumo importados, mas realizados após o desembarço das mercadorias.

A contribuinte apresentou recurso voluntário, aduzindo, em síntese:

1. Da interpretação do conceito de *Insumo* para efeitos de tomada de créditos de pis e de cofins

- O conceito de *insumo* para fins de crédito de PIS e de COFINS não pode ser restrito ao que está estabelecido nas Instruções Normativas da SRF, devendo ser entendido como todos os custos diretos e indiretos incorridos, abrangendo, inclusive, outras despesas tidas como essenciais para o desenvolvimento da atividade empresarial.

2. Da glosa indevida de créditos relativos à aquisição de produtos químicos, fertilizantes e defensivos agropecuários, tributados à alíquota zero

A aquisição dos produtos químicos, fertilizantes e defensivos agropecuários tributados à alíquota zero gera, sim, créditos de PIS e de COFINS, uma vez que tais insumos foram previamente sujeitos a incidência em cascata dos tributos, nas etapas anteriores da circulação. Pode-se considerar que não há de fato uma alíquota zero, mas, sim, uma antecipação do pagamento das contribuições, um desvio de finalidade do modelo de tributação que fora concebido para esses tributos, porquanto se tributará valor além do agregado, caso a glosa de tais créditos seja mantida.

3. Da glosa indevida de créditos relativos a despesas com frete e com armazenagem de insumos importados

- A apropriação creditória referente aos dispêndios com frete e com armazenagem dão direito a crédito per se, sem que seja necessário vinculá-los à importação. o simples desembolso de valores, a esse título, permite a tomada de créditos, como técnica de realização da não cumulatividade das contribuições em foco.

- Há muitas decisões administrativas que entendem pela possibilidade de tomada de crédito das despesas de frete, conforme se verifica nas ementas transcritas. No que tange às despesas com armazenagem, é plenamente possível a tomada de crédito de PIS e COFINS, conforme o julgado firmado pelo e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região na Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS Relator : Des. Federal Joel Ilan Paciornik.

A própria Receita Federal do Brasil já assegurou, em Resposta a Consulta Fiscal, que a apropriação de créditos calculados sobre expensas com frete e com armazenagem é válida *per se*, desde que comprovados tais dispêndios. A incidência ou não das contribuições sobre as operações de entrada e de saída, assim como a inclusão destes custos na base de cálculo dos tributos, é completamente irrelevante. Não fosse assim, não se permitiria o creditamento nos casos em que a tributação é monofásica, conforme Solução de Consulta nº 323, de 19 de Dezembro de 2012.

4. Da glosa indevida de créditos na aquisição de *pallets*

- A recorrente adquire *pallets* de madeira, do tipo "One Way", que são utilizados como materiais de embalagem para possibilitar as vendas, principalmente as exportações de seus produtos, sendo certo que não os recebe em retorno. Portanto, tais *pallets* não são contabilizados no ativo da recorrente. Em tal cenário, esses *pallets* compõem o custo de fabricação e comercialização dos produtos exportados, configurando *insumo* essencial a estas atividades. É completamente irrelevante o fato de o *pallet* não compor a compleição final das mercadorias, mormente porquanto tal critério não está posto por qualquer lei, quer complementar, quer ordinária.

5. Da glosa indevida de créditos sobre os pagamentos de comissões de compra

- As comissões compõem o custo de compra das mercadorias, de maneira a integrar a base de cálculo do creditamento correlato ao *insumo*.

- Os artigos 3º, § 1º, inciso I das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são claros ao dispor que "o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor dos itens mencionados no inciso II do caput, adquiridos no mês". Dizer em sentido contrário corresponderia a mitigar a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, diferenciando parcelas de composição do custo de aquisição que a lei não quis segregar.

6. Da glosa indevida de créditos sobre despesas de energia térmica, por falta de previsão legal

A tomada de crédito de PIS e de COFINS calculados em relação a despesas com energia térmica está elencada nos artigos 3º, incisos III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A corroborar com o dispositivo legal há a Solução de Consulta nº 61, de março de 2013.

7. Da busca da verdade material no processo administrativo tributário

Os documentos que instruem a manifestação de inconformidade, bem como os julgados e soluções de consultas transcritos, atestam, de maneira clara e inequívoca, a possibilidade de tomada dos créditos de PIS e COFINS oriundos das despesas com armazenamento e frete das

mercadorias importadas pela ora recorrente, bem como da aquisição de *pallets* de madeira, utilizado como material de embalagem para possibilitar as exportações de seus produtos industrializados.

Em atenção ao princípio da verdade material, tem a autoridade administrativa o dever de apurar a verdade dos fatos, que, neste caso, é a possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS em nome da recorrente e, por conseguinte, a realização do ressarcimento da forma correta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3402-004.008**, de 25 de abril de 2017, proferido no julgamento do processo **13888.907915/2011-12**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **3402-004.008**):

"Atendidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Cotejando-se o conteúdo da manifestação de inconformidade com o do recurso voluntário, verifica-se que a recorrente inova neste último relativamente a várias matérias.

Na manifestação de inconformidade, além das alegações de ordem genérica acerca do conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições e do princípio da verdade material, a manifestante somente tinha contestado as glosas referentes às: i) despesas de frete e armazenagem de insumos importados após o desembarço aduaneiro e ii) aquisições de paletes. Posteriormente, no recurso voluntário, a recorrente traz outras alegações de defesa e contesta expressamente todas as glosas efetuadas pela fiscalização, conforme tópicos do Relatório acima.

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72, o qual dispõe:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei no 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Assim, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade ou impugnação contendo as matérias expressamente contestadas, de forma que são os argumentos submetidos à primeira instância que determinam os limites do litígio, não se devendo conhecer de inovação recursal.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não recorrida.

Nesse sentido, tem este CARF decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, como nas ementas que ora se transcreve:

Acórdão nº 9303-004.566 – 3ª Turma /CSRF

Sessão de 08 de dezembro de 2016

Relator: Demes Brito

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/2003

PRECLUSÃO. JULGAMENTO PELO COLEGIADO DE SEGUNDA INSTÂNCIA DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redunda na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

(...)

Acórdão 3301-002.475 – CARF 3º Seção/3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator: Sidney Eduardo Stahl, j. 11/11/2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI

Ano calendário: 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

(...)

Assim, não conheço das inovações recursais trazidas no recurso voluntário sob os seguintes tópicos: 2. Da glosa indevida de créditos relativos à aquisição de produtos químicos, fertilizantes e defensivos agropecuários, tributados à alíquota zero; 5. Da glosa indevida de créditos sobre os pagamentos de comissões de compra; e 6. Da glosa indevida de créditos sobre despesas de energia térmica, por falta de previsão legal.

Passa-se a analisar somente a matéria do recurso voluntário que esteja contida na lide delimitada pela manifestação de inconformidade.

"Da interpretação do conceito de Insumo para efeitos de tomada de créditos de pis e de cofins"

Este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a

interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo, de acordo com a legislação do Imposto de Renda.

Filio-me ao entendimento que tem aceitado os créditos de PIS/Cofins relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, conforme conceito de insumo delineado no Voto do Conselheiro Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 3403-002.816– 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, de 27 de fevereiro de 2014, abaixo transcrito:

(...)

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, onde foram enumerados de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os

“bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99¹.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

(...)

...

"Da glosa indevida de créditos na aquisição de pallets"

Acerca das glosas relativas aos paletes de madeira do tipo "One Way", entendo que elas devem ser revertidas, acompanhando o voto do Ilustre Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, proferido em face da recorrente no processo nº 13878.000213/2005-87 (Acórdão nº 3402-002.826– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de janeiro de 2016, conforme extrato abaixo:

(...)

A decisão recorrida, como se vê, foi além do conceito restrito de insumo das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Aplicando diretamente as disposições do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), restringiu o direito ao crédito apenas às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização.

Trata-se, porém, de interpretação que não tem respaldo na legislação, à medida que a IN SRF nº 247/2002, não opera com a distinção adotada pela decisão recorrida:

(...)

¹ Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

E mais. Neste caso, entendo que trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, e sim de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado, pois são descartáveis.

A recorrente fabrica e exporta seus produtos, que notoriamente são sensíveis e facilmente afetados por situações cotidianas, como por exemplo contatos físicos com outros produtos, deterioração por contatos de produtos naturais, como água, umidade, produtos químicos, etc.

No presente caso, verifica-se que a paletização que envolve o acondicionamento (**pallet, papelão e os filmes stretch**) não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem no estabelecimento industrial. Isso porque, devido ao tamanho reduzido das embalagens individuais, não há como estocar o produto na fábrica sem a sua paletização. Do contrário, haveria o desmoronamento das pilhas de armazenagem, por exemplo.

Ademais, a paletização, além de indispensável à estocagem e ao transporte da mercadoria, constitui exigência de normas de controle sanitário na área de alimentos.

Com efeito, de acordo com a Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) nº 326, de 30 de julho de 1997, que aprova o Regulamento Técnico; “Condições Higiênicas Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos”:

“5.3.10 Os insumos, matérias primas e produtos terminados devem estar localizados sobre estrados e separados das paredes para permitir a correta higienização do local.”

“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 as condições e transporte, quando existam.” (g.n.)

A paletização, portanto, atende exigência de acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação do produto e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1), nos termos previstos na Portaria SVS/MS nº 326/1997.

Trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias.

Foi informado ainda pela recorrente que o pallet têm natureza one way (sem retorno), o que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado.

(...)

"Da busca da verdade material no processo administrativo tributário"

Por fim, a invocação do princípio da verdade material em nada auxilia a recorrente no presente processo, eis que não há aqui controvérsia sobre matérias de fato, mas tão somente divergências quanto à qualificação jurídica dos fatos.

*Assim, em face do exposto, voto no sentido de **não conhecer o recurso voluntário no que concerne às inovações recursais (alíquota zero, comissões de compra e energia térmica)** e, na parte conhecida, **dar-lhe provimento parcial** para reverter as glosas relativas às aquisições de paletes "one way".*

(...)²

"Da glosa indevida de créditos relativos a despesas com frete e com armazenagem de insumos importados"

1. Com a devida vênia, ousei divergir da douta relatora do caso apenas em relação ao creditamento nas operações de frete e armazenamento, haja vista as razões que passo a expor

2. Convém destacar que, segundo o que restou apurado nos autos, a fiscalização e o contribuinte convergem em relação ao fato de que os dispêndios em questão (frete e armazenamento) foram arcados pela Recorrente, configurando, pois, custo em relação à tomada de tais serviços. Em suma, a recorrente e a fiscalização admitem que os dispêndios citados são formalmente custeados pela recorrente, o que torna este fato inconteste.

3. A discussão, todavia, gravita em torno do fato da fiscalização ter partido da premissa que tais dispêndios não dariam direito a crédito, uma vez que o insumo transportado/armazenado não estaria sujeito à incidência da COFINS. Por outro giro verbal, o que a fiscalização sustenta, indevidamente, é que o crédito de frete e de armazenagem deve seguir a mesma sistemática de creditamento do bem transportado, como se houvesse uma relação de subsidiariedade entre tais créditos.

² Não foi transcrita a parte do voto da relatora do paradigma que tratou do direito de crédito relativo a despesas com frete e com armazenagem, por ser entendimento que restou vencido na votação, e por constar, na íntegra, do acórdão do processo paradigma. Transcreveu-se, tão-somente, o entendimento que prevaleceu sobre a questão.

4. *Tal entendimento, todavia, é indevido. A apuração dos créditos em tela não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão, até que porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete e o armazenamento sofreram a incidência integral da contribuição e, por isso, não podem ser comparados ao procedimento aplicável ao bem transportado/armazenado. Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão.*

5. *Logo, uma vez provado que o frete e o armazenamento configuram custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Inclusive, é assim que tem decidido este Tribunal administrativo, consoante se observa das ementas abaixo transcritas:*

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009

(...).

CRÉDITO. FRETE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

É permitido ao contribuinte tomar crédito do custo do transporte de insumos quando ainda em fase de produção. Neste diapasão, uma vez que o frete em si é tributado pelas contribuições, ainda que os objetos transportados se refiram a insumos que não sofreram a incidência do PIS e COFINS, o custo do serviço gera direito a crédito.

(...).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(CARF; Acórdão n. 3302-002.780; 2a T. da 3ª Câmara da 3ª Seção; j. em 11/12/2014).

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

(...).

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito.

(...).

(CARF; Acórdão n. 3302-001.916; 2ª T. da 3ª Câmara da 3ª Seção; j. em 29/01/2013)

6. *Neste sentido, inclusive, é o recentíssimo julgado desta turma julgadora, conforme se observa da seguinte ementa:*

Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

(...).

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão n. 3402-003.968; sessão de 28 março de 2017).

7. *Assim, com base em tais fundamentos reconheço como válidos os créditos de frete e armazenamento vindicados pela recorrente, motivo pelo qual, **na parte reconhecida**, dou integral provimento ao recurso voluntário interposto."*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, conheço parcialmente do recurso voluntário, e na parte conhecida, dou integral provimento.

assinado digitalmente

Antônio Carlos Atulim