



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.721822/2014-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.271 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente COMPANHIA NACIONAL DE ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. INSUMO.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO. HIPÓTESES.

Somente geram créditos da não-cumulatividade os valores referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer: a) os créditos relativos a gastos com

embalagens de transporte; e b) que deve ser realizada a correção monetária do novo saldo credor nos termos do REsp nº 1.767.945/PR.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Na origem, trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) em formulário, de crédito de Cofins não-cumulativa - Mercado Interno, relativo ao 3º trimestre/2009, no valor de R\$ 824.042,38. A esse PER foram vinculadas Declarações de Compensação (Dcomps), também apresentadas em formulário, controladas nos Processos nº 13896.721881/2014-14 e 13896.721909/2014-13.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte a partir da conferência e análise da legitimidade do crédito objeto do PER, proveniente da produção e venda de álcool etílico, em concordância com o Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (RECOB), emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o crédito, verificando-se glosas nos seguintes itens:

- caixas, etiquetas, fitas e filmes, uma vez que a Fiscalização concluiu, depois do confronto entre a explicação dada pelo contribuinte e as fotos por ele apresentadas, que houve a utilização equivocada do conceito de embalagem de apresentação para justificar o creditamento feito sobre a aquisição de itens incorporados aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e, assim sendo, não se constituem em embalagem de apresentação. Os itens caixa e filme são utilizados para acondicionamento/formação de lotes dos produtos já fabricados. Nesse caso, as reais embalagens de apresentação são os frascos/galões/garrafas de plástico que comportam dentro de si os produtos fabricados pela empresa, e não a caixa ou o filme empregados para agrupar esses frascos/galões/garrafas. Já o item etiqueta é um material utilizado para identificação externa dos produtos, colada em caixas ou filmes. Por sua vez, o item fita é usado para lacrar as caixas onde foram acondicionados os produtos;

- aluguéis de Prédios”, foram desconsiderados os lançamentos feitos a “Souza Participações”, identificados pelo contribuinte como “Residência Funcionários”

na planilha “Linha 5 - Despesas com Aluguel de Imóveis - CNA”, entregue em resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF), por não se amoldarem à legislação como hipótese de creditamento, descritos no art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que explicitamente definem que os aluguéis de prédios restringem-se àqueles “utilizados nas atividades da empresa”. Portanto, tendo o imóvel como fim a residência de funcionários, tal despesa não admite crédito das contribuições sociais.

Cientificado do despacho decisório em 17/12/2018, o contribuinte apresentou, em 11/01/2019, a manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

- Sobre a glosa de crédito oriundos de aquisição de embalagens, entende que a Autoridade Fiscal “inovou” em seus fundamentos ao “criar” uma regra interpretativa própria. A decisão do REsp nº 1.122.170/PR, no que diz respeito ao conceito de insumo, foi extremamente lúcida quando definiu que o insumo será analisado sob a luz dos critérios de essencialidade “ou” relevância, e que tais critérios ainda seriam complementados pela “imprescindibilidade” ou “importância” para consecução da atividade econômica. Logo, a Autoridade Fiscal não adotou fundamento jurídico compatível com a definição do citado REsp, pois é evidente que os produtos objeto da glosa – embalagens, etiquetas, fitas e filmes – possuem características de relevância e essencialidade, complementados pela importância desses itens na sua atividade fim.
- Apresenta fotos dos itens glosados (caixas, que são embalagens para apresentação/transporte; etiquetas, que servem para identificação dos produtos; e fitas, que são utilizadas para fechamento das embalagens de apresentação/transporte) e, em seguida, transcreve decisões do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que consideram que o insumo “embalagem” pode ser utilizado como crédito, mesmo quando é destinada ao transporte de mercadorias.
- Em relação à glosa de créditos oriundos de aluguéis, entende que, nos termos do inciso IV, do art. 3º, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, os aluguéis dão direito a crédito, uma vez que julgados elementos essenciais para a produção/comercialização de determinado produto ou serviço. Sobre a possibilidade de crédito de despesas com aluguel, transcreve Acórdão do CARF. Conclui que os argumentos da Autoridade Fiscal não devem prosperar, uma vez que a operação realizada está em conformidade com a lei e tem fundamento jurisdicional do CARF.

Posteriormente, apresentou petição com razões complementares à manifestação de inconformidade.

Os argumentos não foram acolhidos pela 1ª TURMA DA DRJ06 que manteve o não reconhecimento do crédito, consoante decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado seja um item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço; 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 do sujeito passivo.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. INSUMOS.

Não são considerados insumos as embalagens utilizadas no transporte do produto acabado.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO. HIPÓTESES.

Somente geram créditos da não-cumulatividade os valores referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa, acrescentando a solicitação de atualização pela taxa SELIC do crédito em questão, a partir do 361º (Trecentésimo Sexagésimo Primeiro) dia do protocolo do pedido administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

1. Conceito de insumo

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos normativos foram recorrentemente questionadas, tendo sido apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, cuja conclusão, portanto, é de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas INs SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que 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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos.

Assim, ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado o disposto no art. 21 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF nº 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelo contribuinte, ora Recorrente.

Glosas de créditos de Embalagens de Transporte

Sobre a matéria, a justificativa constante do Termo de Verificação Fiscal é de que os *“itens caixa e filme são utilizados para acondicionamento/formação de lotes dos produtos já fabricados. Nesse caso, as reais embalagens de apresentação são os frascos/galões/garrafas de plástico que comportam dentro de si os produtos fabricados pela empresa, e não a caixa ou o filme empregados para agrupar esses frascos/galões/garrafas”*:

Logo, a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles que fazem parte – direta ou indiretamente – do processo produtivo, cuja ausência acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou que lhe torne inúteis.

Na planilha “Linha 2 – Apuração Créditos Insumos 04-09 a 09-13”, entregue pelo contribuinte em resposta ao TIAF, foram listados os itens que compuseram o valor da base de cálculo de bens utilizados como insumo. Tendo alguns itens levantado dúvidas na forma como poderiam ser aplicados no processo produtivo da empresa, foi emitido o TIF nº 104/2018, ao qual o cliente respondeu nos seguintes termos:

“1. Esclarecemos que os 48 (quarenta e oito) itens (...) cuja descrição inicia com “CX.” Se tratam de caixas de papelão utilizadas para embalagem de apresentação dos produtos fabricados pela COMPANHIA NACIONAL DE ÁLCOOL e destinados à venda. Esclarecemos ainda que essas caixas integram o custo dos produtos vendidos. (...) Conforme informação acima e fotos apresentadas, destacamos que essas embalagens integram o custo dos produtos vendidos e são utilizadas para fins de apresentação dos produtos ao adquirente.

2. Esclarecemos que os itens (...) cuja descrição inicia com “ET./ETIQ/ETIQUETA” se tratam de etiquetas aplicadas nas caixas de papelão ou em filmes plásticos durante o processo de fabricação dos produtos para identificação dos produtos e dos lotes fabricados pela COMPANHIA NACIONAL DE ÁLCOOL e destinados à venda. Esclarecemos ainda que essas etiquetas integram o custo dos produtos vendidos e são essenciais ao processo de fabricação. (...) Diante do exposto, fica evidente que essas etiquetas são aplicadas na fabricação dos produtos vendidos, sendo essenciais tanto no processo produtivo quanto no atendimento das exigências fiscais.

3. Esclarecemos que os itens (...) cuja descrição inicia com “FILME/FITA” se tratam de:

i) Fitas utilizadas durante o processo de fabricação para fechamento das embalagens de apresentação (...) dos produtos fabricados pela COMPANHIA NACIONAL DE ÁLCOOL e destinados à venda (...)

ii) filmes utilizados durante o processo de fabricação para envolver 2 (dois) ou mais produtos para formação de conjuntos/lotes dos produtos fabricados pela COMPANHIA NACIONAL DE ÁLCOOL e destinados à venda (...) Esclarecemos ainda que as fitas e os filmes integram o custo dos produtos vendidos. Ademais destacamos que os filmes

que envolvem 2 (dois) ou mais produtos para formação de conjuntos/lotos fazem parte da apresentação do produto final.

4. Esclarecemos que os itens “1.08.01.0018 – KLERAT PELLETS 10 X 50 G” e “1.08.01.0020 – KLERAT MULTI INSET. AERO 12X300” (...) foram adquiridos com a finalidade única e exclusiva de revenda.”

Juntamente da especificação de uso dos itens, foi demandada a apresentação de fotografias que retratassem esses itens e, no confronto entre a explicação dada pelo contribuinte e as fotos, evidencia-se a utilização equivocada do conceito de embalagem de apresentação para justificar o creditamento feito sobre a aquisição desses bens, como se passa a analisar.

A embalagem de apresentação é considerada como insumo desde que sua colocação determine a fase final da produção. Contudo, pelas fotos disponibilizadas pelo contribuinte e

copiadas abaixo (apenas uma para cada item. Todas as outras fotos podem ser verificadas na resposta dada ao TIF 104/2018), percebe-se que os itens caixas, etiquetas, fitas e filmes são incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e, assim sendo, não se constituem em embalagem de apresentação:



Na mesma linha, a glosa foi mantida pela DRJ, que destacou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, pelo qual as embalagens de transporte não poderiam gerar direito a créditos de PIS/Pasep e de Cofins:

Não há dúvidas, portanto, de que os itens caixas, etiquetas, fitas e filmes exercem a função de embalagem para transporte dos produtos comercializados pelo contribuinte, conforme demonstram as diversas imagens constantes do TVF e da manifestação de inconformidade. Conforme observa a Fiscalização, os itens caixa e filme são utilizados para acondicionamento/formação de lotes dos produtos já fabricados, o item etiqueta é um material utilizado para identificação externa dos produtos, colada em caixas ou filmes, e o item fita é usado para lacrar as caixas onde foram acondicionados os produtos.

...

Logo, como são dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não atendem os requisitos de essencialidade ou relevância para serem considerados insumos, uma vez que não são elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo e sua falta em nada prejudica a qualidade, quantidade ou suficiência dos produtos fabricados, além de não integrarem o processo de produção, seja pelas singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Depreende-se ter havido distinção entre embalagens de apresentação e de transporte, estas últimas glosadas porque não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação. Assim, foram excluídos do conceito de insumo adotado, as embalagens externas utilizadas para logística e comercialização do “produto acabado”.

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta que os produtos objeto da glosa – embalagens, etiquetas, fitas e filmes – possuem característica de relevância e essencialidade, complementados pela importância destes itens em sua atividade fim:

Os materiais supracitados, inobstante serem utilizados como embalagem de transporte, são relevantes, no mínimo, para evitar danos aos produtos fabricados pela Recorrente durante o transporte, mantendo a sua integridade e essenciais para que cheguem em perfeitas condições ao consumidor final.

Assim, considerando a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, tais despesas com embalagens devem ser enquadradas como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

...

A embalagem destinada ao transporte/acomodação/apresentação visa à conservação e proteção do produto contra agentes externos indesejáveis, mantendo sua composição original, justamente para sua comercialização, portanto, trata-se de embalagens de transporte para o consumo, não mero transporte somente como meio da atividade de industrialização e, por fim, o mesmo critério segue para os itens fitas, etiquetas e filmes, que são intrínsecos ao produto final comercializado pela Recorrente.

Sendo assim, a embalagem ainda incorporada ao processo de industrialização, porém destinada a venda do produto, conforme prevê a legislação, não se tratando, portanto, de simples transporte da mercadoria, mas sim destinado a sua comercialização.

Conforme dito linhas atrás, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e/ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que os gastos com os materiais supracitados - itens caixas, etiquetas, fitas e filmes, protegem as embalagens primárias e secundárias dos produtos, constituindo despesas essenciais para a manutenção da qualidade dos produtos, ainda que sejam utilizadas somente para acondicionamento no transporte de unidades já acomodadas em embalagens de “apresentação”.

Sob o enfoque funcional, os itens que protegem e identificam os *frascos/galões/garrafas de plástico que comportam dentro de si os produtos fabricados pela empresa*, também se mostram intrínsecos ao processo de produção, sendo efetivamente essenciais e relevantes, cujo produto resultante não teria condições de ser escoado se não fosse embalado e acondicionado adequadamente.

No tocante aos conceitos de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa, anteriormente citado:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nessa lógica, os itens são adquiridos para viabilizar o correto escoamento da produção, preservando as características do produto final, relacionada inseparavelmente aos elementos produtivos. Trata-se de um gasto que integra as etapas que resultam na correta comercialização do produto, a justificar a natureza de insumos para tais dispêndios.

Desse modo, a aquisição destes produtos constituem custos essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção, sendo possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, é certo que existem precedentes nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE
No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.
(Acórdão nº 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo,*

enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. (Acórdão nº 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/72. É preclusa a matéria não combatida em manifestação de inconformidade, não devendo ser conhecida se suscitada em grau de recurso.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3201-008.360, Data da Sessão 29/04/2021 Redator designado Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo

Deligne:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

Finalmente, com a devida quadra de separação entre os contextos fáticos, encontra-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

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

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

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 9303-011.240; Sessão de 10/02/2021, Relator Valcir Gassen; - grifei)

As glosas com embalagens que mantêm o produto em condições adequadas para ser transportado, portanto, devem ser revertidas no presente caso.

Glosa de créditos de aluguéis

Foram glosadas despesas contabilizadas como “Aluguéis de Prédios” relativas a pagamentos feitos a “Souza Participações”, identificados pelo contribuinte como “Residência Funcionários” na planilha “Linha 5 - Despesas com Aluguel de Imóveis – CNA”.

Uma vez que o imóvel em questão teria como finalidade a residência de funcionários, não poderiam ser admitidas como crédito, ausente a utilização em *atividades da empresa*, nos termos do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

[...]

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

O contribuinte, por sua vez, reitera que os aluguéis dão direito a crédito, uma vez que são elementos essenciais para a produção/comercialização de seu produto:

Ocorre que o fundamento para a não reversão não condiz com a essencialidade e relevância do aluguel dos imóveis para moradia dos funcionários da Recorrente.

Isso porque a Recorrente produz em locais distantes de centros urbanos, tendo em vista que a produção e comercialização de álcool contém riscos evidentes caso ocorra algum erro ou acidente na produção.

Por isso, é essencial que os funcionários utilizem imóveis locados pela Recorrente para que seja possível realizar todas as etapas do processo produtivo.

Restou comprovado, portanto, a essencialidade e relevância do aluguel dos prédios para moradia dos funcionários.

Primeiramente, restando incontroverso que os aluguéis foram pagos a pessoa jurídica, resta discutir o alcance da expressão “utilizados na atividade da empresa”.

Entendo que a legislação de regência autoriza a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguéis de prédios *utilizados nas atividades da empresa*, sem

exigir a vinculação ao processo produtivo, o que não quer significar autorizar a equiparação a atividades extras realizadas por mera liberalidade em prol dos funcionários.

A meu ver, não se trata de aluguel de prédio utilizado em atividades da empresa. Nesse sentido, adoto em parte as razões utilizadas na Solução de Consulta nº 2 – Cosit, de 14 de janeiro de 2016, sob o fundamento de que um imóvel locado para alojar trabalhadores não tem qualquer utilização em nenhuma das atividades elencadas pela empresa em seu objeto social.

Ainda que entenda que o direito ao creditamento à luz da não cumulatividade do PIS e da COFINS não se traduz em benefício ou desoneração fiscal, logo as regras que disciplinam as hipóteses de crédito não atraem, em sua interpretação, a aplicação do artigo 111, do CTN, conforme muito bem explicado pelo Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA, Redator do voto vencedor no Acórdão nº 3401003.068 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Inicialmente, impende destacar que a utilização de créditos no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS não se traduz em benefício ou desoneração fiscal outorgado ao sujeito passivo, de modo que as regras que tratam do direito ao crédito não atraem, em sua interpretação, a aplicação do artigo 111, do CTN. Isso porque, são regras necessárias à própria instituição, existência e operacionalização da não cumulatividade.

Nesse sentido, explica Marco Aurélio Greco²: *“toda regra cuja função é desenhar a sistemática da não cumulatividade para formatá-la adequadamente à realidade de determinado setor, etapa do ciclo, modo de operação dos agentes econômicos etc. não é norma de desoneração ou de benefício. É norma de instituição da própria não cumulatividade. Ou seja, a não cumulatividade para existir e ser operacionalizada necessita da aplicação de regras técnicas de apuração do tributo adequado a ser recolhido; ou seja, o saldo apurado, depois da aplicação de ambos os conjuntos de regras (geradores de débito e de crédito). Por isso, o artigo 111 do CTN não é aplicável às regras que preveem o direito ao crédito, no âmbito do regime normal de não cumulatividade de PIS e COFINS”*.

Entendo também que autorizar o creditamento com fulcro no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de locação de imóvel residencial, ainda que para funcionários, seria conferir uma interpretação por demais ampliativa, ausente demonstrativo de realização de qualquer atividade de cunho administrativo ou comercial, em descompasso com o próprio substrato do fato gerador dos tributos em questão.

Lado outro, entendo que no presente caso não há nos autos elementos de prova que possam elucidar, de forma suficiente e necessária, a relevância e essencialidade da locação para a atividade produtiva da Recorrente, o que poderia autorizar o enquadramento no conceito de insumo consagrado pela jurisprudência.

Outrossim, o ônus da comprovação da liquidez e certeza do crédito é do contribuinte, conforme art. 373, do CPC e art. 170, do CTN.

Na linha de defesa constante do recurso, inclusive inovando no tocante à suposta produção em locais distantes de centros urbanos, pugna a Recorrente que o creditamento seria possível dada a essencialidade e relevância da utilização dos imóveis locados para funcionários, enquadrando-se, portanto, os gastos na locação como insumos.

A despeito das conclusões lançadas pela instância de piso, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo que exerce atividade de produção e venda de álcool etílico, limita-se a repetir a sintética alegação trazida em manifestação de inconformidade, ou até a inová-la suscitando a suposta distância do centro.

No entanto, ainda que pudesse ser superada a evidente preclusão em prestígio ao princípio da verdade material, o contribuinte não instruiu a peça com qualquer elemento de prova que pudesse demonstrar a real distância, a real dificuldade de locação diretamente pelos funcionários, tratando-se de gasto essencial e relevante ao específico processo produtivo da Recorrente.

Assim, nesse aspecto, também ratifico a glosa.

Da atualização pela SELIC

Apenas em sede de recurso, alega a Recorrente ser devida a correção monetária ao creditamento quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.

Considerando o entendimento de que a aplicação de correção monetária e juros de mora são matérias de ordem pública, podendo ser conhecidas de ofício, não conduzindo à interpretação de ocorrência de preclusão consumativa, porquanto tais institutos são meros consectários legais da condenação, o pleito será apreciado.

A possibilidade de aplicação da taxa Selic sobre os créditos objeto de pedido de ressarcimento, acumulados em razão da não cumulatividade foi objeto do REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, com Acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em julgado em 28/05/2020, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do

contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: (...)

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Assim, assiste razão à Recorrente considerando a tese firmada de que configura oposição ilegítima ao aproveitamento do crédito escritural de PIS/COFINS o descumprimento pelo Fisco do prazo legal de 360 dias, passando a serem devidos juros, à taxa Selic ao novo saldo credor, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento (PER).

O referido julgado analisou a vedação ao cômputo de atualização monetária ou juros prevista no art. 13 da Lei nº 10.833/03 (aplicável ao PIS, por força do inciso VI do art. 15 da Lei nº 10.833/03), a qual foi replicada pela Súmula CARF nº 125, aprovada em 03/09/18, isto é, em data anterior à do REsp nº 1.767.945/PR:

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

Finalmente, houve revogação da Súmula CARF nº 125, que estabelecia a não incidência da correção monetária ou juros no ressarcimento do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, conforme Portaria Carf/ME nº 8.451/2022.

É de se registrar que já havia sendo dada interpretação compatível com o REsp nº 1.767.945/PR, ao qual o colegiado também está vinculado, por força regimental, consoante destacado pelo Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira em seu voto, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DE PIS. SERVIÇOS DE PLANTIO E ADUBAÇÃO Os serviços de plantio e adubação são imprescindíveis à atividade florestal, por meio da qual será extraída a madeira, matéria-prima do processo produtivo. Este também é o novo

entendimento da RFB, manifestado por meio do PN COSIT/RFB nº 05/2018, que passou a admitir créditos obre dispêndios com a plantação, mantendo a vedação ao cômputo dos encargos de exaustão.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. JUROS SELIC Nos termos do REsp nº 1.767.945/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, são devidos juros Selic sobre o pedido de ressarcimento de créditos escriturais de PIS e COFINS, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido. A demora em proferir decisão configura oposição ilegítima. A vedação à incidência de juros prevista na Súmula CARF nº 125 e no art. 13 da Lei nº 10.833/03 aplicar-se-á tão somente quando o Fisco não opuser resistência ilegítima ao aproveitamento do crédito. (Acórdão nº 3001-001.911 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária. Sessão de 16/06/2021)

O entendimento do STJ, portanto, restou amparado pela jurisprudência do CARF, citando-se como exemplo outros precedentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. PIS. COFINS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Conforme tese fixada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, com Repercussão Geral reconhecida, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. COURO. O direito a apurar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é específico para pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias, de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal. PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão nº 3401-008.368 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 21/10/2020. Redator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015 RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA TRIBUTADA E NÃO TRIBUTADA. As receitas não tributáveis e tributáveis auferidas no mercado interno deverão ser comparadas com o total da receita bruta da empresa, na medida de sua proporção para correta apropriação dos créditos, para fins de ressarcimento e/ou desconto. Tal procedimento, entretanto, resta afastado no caso concreto considerando que o contribuinte não apresentou contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração contábil. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos

recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural. (Acórdão nº 3402-008.980 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 26/08/2021. Redator Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

Isto posto, no caso em tela, deverão ser computados juros Selic no montante a ser ressarcido que configura novo saldo credor, a partir do 361º (Trecentésimo Sexagésimo Primeiro) dia subsequente ao da protocolização do PER.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para i) reconhecer os créditos relativos a gastos com embalagens de transporte e ii) reconhecer que deve ser realizada a correção monetária do novo saldo credor, nos termos do REsp nº 1.767.945/PR.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins