



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.722049/2018-18
ACÓRDÃO	3102-002.841 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICINIOS CATUPIRY LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017

CRÉDITOS. INSUMOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITOS DE FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

FRETE NA REMESSA DE VASILHAME E SACARIA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagem, juntamente com as matérias primas e os produtos intermediários, são considerados insumos. Assim, o frete vinculado à remessa de vasilhame e sacaria também deve ser considerado insumo da atividade econômica, à luz do conceito contemporâneo estabelecido pelo STJ.

FRETE PARA SERVIÇOS LABORATORIAIS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os serviços laboratoriais exigidos pela legislação são considerados insumos. Assim, o frete vinculado a tais serviços também deve ser considerado insumo da atividade econômica, à luz do conceito contemporâneo estabelecido pelo STJ.

ARMAZENAMENTO. INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O armazenamento de insumos deve ser considerado insumo da atividade econômica, à luz do conceito contemporâneo estabelecido pelo STJ, gerando direito a crédito do PIS e Cofins.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

As embalagens para transporte de produtos alimentícios, destinadas à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. POSSIBILIDADE DE INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência quando o processo já está instruído com os elementos suficientes para formação de convicção do julgador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário da seguinte forma: i) por unanimidade, para reverter as glosas sobre: a) as glosas de despesas com caixas de papelão utilizadas no transporte de produtos; b) as glosas relativas a crédito presumido de leite in natura; c) as glosas relativas a fretes internos; d) as glosas relativas a fretes de vasilhames e sacarias; e) as glosas relativas a fretes para serviços laboratoriais e f) glosas sobre serviços de industrialização por encomenda; g) as glosas relativas a serviços de armazenagem; ii) por voto de qualidade, para manter a glosa sobre créditos extemporâneos. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Karoline Marchiori de Assis.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que indeferiu parcialmente Pedido de Ressarcimento eletrônico (PER) no valor de R\$ 726.006,75, referente PIS Não Cumulativo - 2º trimestre de 2017.

O referido PER foi objeto de análise e decisão anteriormente em outro despacho decisório (fls. 39/52), o qual indeferiu o crédito pleiteado por ausência de liquidez e certeza dos saldos de créditos, em razão de não se encontrar estabelecida a regularidade de notas fiscais de saída da pessoa jurídica. Entretanto, foi proferida decisão judicial no Agravo de Instrumento nº 5014126-81.2019.4.03.000 (Mandado de Segurança nº 5004035-62.2019.4.03.6100 do TRF-3 - fls. 172/174), que, em sede de antecipação de tutela, afirmou ter sobrevivendo a regularização dos documentos fiscais apontados no referido despacho e, suspendendo-o, determinou que fosse proferida decisão fundamentada quanto à materialidade dos créditos pleiteados.

Em consequência o Despacho Decisório às fls. 2608/2636, ora combatido, analisou os créditos objeto do PER em questão com base em informações extraídas das EFD-Contribuições transmitidas mensalmente pela interessada na base Sped, informações obtidas por meio dos sistemas da RFB, EFD-Contribuições e dos portais da NF-e/CT-e, dentre outros, além das informações prestadas pela interessada em resposta às intimações.

Como resultado da análise houve validação parcial do crédito no montante total de R\$ 533.775,22, tendo sido glosados créditos decorrentes de Aquisições para revenda; Aquisição de Bens Utilizados como Insumos – Básico e Presumido; Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos; Energia Elétrica e Térmica; Aluguéis de Máquinas e Equipamentos; Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda; e Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado.

Cientificada, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, por meio da qual, ilustrando com doutrina e jurisprudência que entende a seu favor, argumenta, em resumo, que:

III – MÉRITO

III – DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Tece comentários sobre o regime da não cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, além do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Alega que a interpretação trazida pelo Sr. Auditor Fiscal no despacho recorrido, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe, sem qualquer respaldo legal, a tomada de crédito de PIS/COFINS com relação aos custos reais despendidos pela Manifestante.

Ressalta que não pretende tomar créditos de gastos com bens e serviços alheios ao produto final, mas sim, apenas àqueles que exercem influência efetiva em seu processo produtivo.

III.2 – CONCEITO DE INSUMOS PARA O PIS E A COFINS

Depreende-se do Despacho Decisório que os Srs. Auditores Fiscais entenderam pela aplicação, no âmbito de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, do mesmo conceito de insumo estabelecido para a apuração do IPI.

Todavia, a materialidade das contribuições PIS/COFINS está relacionada com o ingresso de receitas na pessoa jurídica, e não com a produção de bens, como ocorre com o IPI, não sendo juridicamente justificável a analogia pretendida pelas IN's nº 247/2002 e nº 404/2004.

Em 2018 quando do julgamento do REsp nº 1.221.170 pela 1ª Seção do STJ, em sede de Recurso Repetitivo, restou definido o conceito de insumos para fins de apropriação de créditos do PIS e da COFINS, afastando a aplicação das supracitadas INs nº 247/2002 e nº 404/2004.

Portanto, que para fins de definição de quais insumos dão ensejo a crédito de PIS e COFINS, os Ministros adotaram como parâmetro os critérios de essencialidade e relevância dos bens e serviços na cadeia produtiva no desenvolvimento de sua atividade econômica.

Saliente-se, que a própria Receita Federal mudou seu posicionamento, conforme se verifica do Parecer Normativo COSIT nº 5, no qual adotou o entendimento do STJ (REsp 1.221.170), reconhecendo como insumo todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa e, por conseguinte, a possibilidade de aproveitamento inclusive dos créditos relacionados ao insumo do insumo.

Ato contínuo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), mediante a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF dispensou a contestação e interposição de recursos por parte de seus membros.

Por fim, cumpre destaque a recente edição em 11/10/2019 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, que em substituição às IN's anteriores, curvou-se (ainda que parcialmente) ao conceito de insumo consolidado pra PIS/COFINS.

III.3 – ESCLARECIMENTOS QUANTO AO PROCESSO PRODUTIVO

Tece esclarecimentos das minúcias do seu processo produtivo, ramo de atividade e linha de produtos.

III.4 – GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE PIS/COFINS (BENS PARA REVENDA E CRÉDITOS BÁSICO)

A recorrente se insurge contra as referidas glosas, alegando que, uma rápida leitura do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, poderia levar à equivocada conclusão, como a alcançada pela Autoridade Fiscal no caso em tela, que as aquisições não tributadas não seriam passíveis de geração de créditos de PIS/COFINS.

Contudo, tal interpretação não pode prosperar. Isso porque, pelo princípio da não cumulatividade, somente não será permitido o crédito quando a operação subsequente também não for tributada, cenário completamente diverso daquele observado nas operações em análise.

Alega que o referido entendimento é compartilhado pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, manifestado no Acórdão nº 3402-002.631 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do Carf.

Cita doutrina sobre a não-cumulatividade.

Defende que seu entendimento é o mais acertado, na medida em que o próprio legislador, para evitar a oneração em determinadas etapas, instituiu o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, visando a manutenção dos créditos das contribuições mesmo quando as vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Conclui que da combinação dos arts. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com o art. 17, da Lei nº 11.033/2004, sob a égide do princípio da não cumulatividade, depreende-se que, quando tanto a etapa anterior quanto a subsequente são desoneradas, não seria possível o creditamento, a contrário sensu, quando uma das etapas for tributada o crédito será possível.

Em outras palavras, se o que se busca proteger são as etapas produtivas, evidentemente se uma delas sofre a incidência de quaisquer tributos sujeitos ao regime de não-cumulatividade, validada estará a apuração e o aproveitamento do crédito.

Ademais, não se pode olvidar que a Manifestante tem por objeto social a fabricação e comercialização de produtos lácteos e alimentos em geral, de tal forma que tanto as massas alimentícias (bens para revenda) quanto a integralidade dos bens utilizados como insumos (créditos básicos), são inequivocamente insumos de seu processo produtivo, conforme se denota dos Relatórios de Utilização anexo à presente (Doc. 02).

Por esta razão, em se tratando de insumos direta e intrinsecamente ligados e consumidos no processo produtivo, revelando-se essenciais a realização da

atividade empresarial, ainda que adquiridos sem a tributação das contribuições, mas com saída posterior tributada, é legítimo o direito creditório em tela, devendo o Despacho Decisório ser reformado neste ponto e revertida a glosa efetuada.

MATERIAIS DE EMBALAGEM (INSUMOS - CRÉDITOS BÁSICOS)

As embalagens em comento são adquiridas para o acondicionamento do resultado da produção da Manifestante (indicados no tópico IV.3), além de fazerem parte do processo de armazenamento e transporte, sem que ocorra posterior retorno à empresa, ou seja, se agregam ao produto final.

Um dos fatores mais importantes, do ponto de vista comercial, é o correto acondicionamento na embalagem, que será responsável tanto pela identificação e rotulagem do produto, em observância às regras do Ministério da Agricultura, como também pela qualidade, integridade e manutenção das características físicas do produto.

Para que as mercadorias das Manifestante tenham condições de comercialização segura, é imprescindível o uso de embalagens com boa resistência física, caso contrário os itens ficariam expostos a riscos de contaminações químicas, físicas e biológicas, infligindo assim todos os conceitos de “Food Safety”, bem como as normas dos órgãos regulamentadores.

Neste cenário, as caixas de papelão são desenvolvidas, testadas e aprovadas pelo Departamento de Pesquisa e Desenvolvimento da Manifestante, bem como pelo setor de Qualidade, conforme atestam os Relatórios de Especificações Técnicas da Embalagens (ET) acostados a presente (Doc. 03).

Como é cediço, a indústria de produtos alimentícios está sujeita a uma série de leis que regulamentam a forma de armazenamento de tais bens. Citamos: Resolução RDC Anvisa nº 259/200210; Resolução RDC ANVISA nº 12/200111; Resolução RDC Anvisa nº 359/200312; Resolução RDC ANVISA nº 27/201013; a IN nº 77/201814, dentre tantas outras.

Portanto, a correta armazenagem dos insumos, de produtos inacabados e dos produtos acabados NÃO É UMA ESCOLHA DA EMPRESA, MAS UMA EXIGÊNCIA DO MAPA, de modo que a Manifestante dispense recursos para tal finalidade, objetivando cumprir as determinações legais e encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica.

É incontestável a impossibilidade de efetivação da operação sem as embalagens. Não é sequer razoável esperar que a Manifestante destinasse suas mercadorias – p.ex. os copos ou bisnagas de “requeijão cremoso”, que são notoriamente sensíveis, aos supermercados e demais centros comerciais sem qualquer embalagem própria.

Ora, não é preciso grande esforço para vislumbrar que nenhum estabelecimento – do pequeno porte ao hiper – aceitaria adquirir referidas mercadorias em unidades

soltas, sem aposição de embalagens. Até mesmo porque, parece-nos bastante óbvio que, nestas condições, a probabilidade de as referidas mercadorias chegarem danificas e estragadas é de quase 100%.

Ou seja, aos bens em questão são incorporadas embalagens cuja finalidade é, para além de facilitar e propiciar o transporte, propiciar o acabamento e apresentação do produto final, atendendo às regras de rotulagem da vigilância sanitária e garantindo a preservação das mercadorias.

No tocante a este último ponto, inclusive, verifica-se das “Especificações Técnicas da Caixa de Embarque Requeijão 180g” (Doc. 03) a implantação do atendimento de tais regras, na medida que determina que a impressão (item 6) não deve apresentar “falhas, borrões, descentralização da logomarca e sujeiras que impeçam ou dificultem a identificação ou divulgação do produto”.

Ademais, a própria Receita Federal tem reconhecido o direito a crédito em casos análogos como por exemplo por meio da Solução de Consulta nº 215/2011.

Destarte, não é possível utilizar os argumentos de que não se tratam de insumos, e que as embalagens tem como finalidade única o transporte, como fizeram os Auditores Fiscais, posto que ocorre efetiva incorporação à processo produtivo complexo e indissociável da comercialização final, dando ensejo, portanto, ao creditamento do PIS e da COFINS, razão pela qual deve ser reformado o Despacho Decisório impugnado.

CRÉDITO PRESUMIDO EM OPERAÇÕES COM LEITE IN NATURA (INSUMOS – BASE DE CÁLCULO)

A intenção do legislador ao instituir o crédito presumido, foi equipará-lo ao crédito apurado com base no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Não havendo qualquer intenção de restringir a utilização do referido crédito presumido.

A suposta inclusão de despesas acessórias, compreendida pela Fiscalização como algo fora, alheio valor dos bens adquiridos (base de cálculo dos créditos presumidos), nada mais são do que ajustes de preço/quantidade de leite adquiridos. Explica-se.

Como posto anteriormente, o leite cru (leite in natura) é adquirido de produtores rurais, que fornecem o leite coletado e armazenado em temperaturas adequadas.

Tais fornecedores são remunerados pela captação láctea, considerando um valor base para o leite cru refrigerado, conforme a prática de mercado adotada na região do produtor, assim como algumas variáveis que influem na composição final do preço pago.

Dentre essas variáveis, considera-se: (a) qualidade do leite fornecido (teor de gordura); (b) incentivo à produção leiteira; (c) adicional de resfriamento do leite; (d) adicional por volume entregue (bonificação).

O setor lácteo, em geral, pratica uma ou mais das condições mencionadas. Por sua vez, a Manifestante aplica os itens (b), (c) e (d), mensurando e compondo o preço médio do litro de leite, conforme pode ser observado da cópia do “Contra Cheque”, apresentado.

A formação do preço do leite passa, portanto, pelas seguintes fases:

PRIMEIRA ETAPA: 1) Apuração da captação diária do leite em litros; 2) Consolidação dos totais de captação calculados pelo valor base de mercado;

SEGUNDA ETAPA: 3) Análise das bonificações por volume entregue; e, só então 4) Composição final do preço médio pago ao produtor.

Assim, considerando todas estas verificações, a Nota Fiscal de aquisição pode ser emitida da seguinte forma: a) no campo “Valor total dos produtos”, serão indicados os valores relativos a primeira etapa de verificação do leite refrigerado; e b) no campo “Outras despesas”, serão indicados os valores decorrentes da segunda etapa de verificação (bonificações).

A soma destes campos, representa exatamente o preço efetivamente pago ao produtor rural. Em demonstração, apresentamos a Nota Fiscal emitida em acordo com o contra cheque.

Frise-se, que as bonificações ora mencionadas nada mais são que ajustes quanto ao volume/quantidade de leite efetivamente entregue, sendo inequivocamente componentes do valor dos bens adquiridos, e não despesas alheias como concluiu a Fiscalização.

E, não bastasse, cumpre mencionar que de acordo com os conceitos estipulados pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), pela praxe praticada pelo mercado, no preço médio pago aos produtores, considera-se o montante indicado no campo “Valor Total da Nota”, e não somente aqueles pontos no campo: “Valor Total dos Produtos”.

Além disso, não se trata aqui de ausência de pagamento de tributo, e tampouco de pretensão de lesar os cofres públicos, não havendo qualquer prejuízo ao Erário que justifique o excesso de formalidade fiscal.

SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA (INSUMOS)

Todos os serviços de industrialização por encomenda contratados são imprescindíveis para a consecução da atividade da Manifestante. Sem eles, a sua produção simplesmente para, como será melhor abordado adiante.

Tece algumas elucidações a respeito da prática de “industrialização por encomenda”.

In casu, a Manifestante faz a remessa do requeijão e, em alguns casos, das embalagens ao industrializador que, por sua vez, adicionará os demais ingredientes para a produção final dos produtos.

Uma vez concluída está estada, a mercadoria industrializada retorna à Manifestante, com a devida indicação de todos os elementos que foram acrescidos, conforme se atesta do Relatório denominado “Consumo Real x Standard (Por Produto)”, que se acosta à presente Manifestação(Doc. 04) – por amostragem.

Conforme se extrai da Planilha “03 – Serviços Insumos” elaborada pela Fiscalização, os produtos glosados que são objeto de tais serviços compõem quase a integralidade de toda a produção da Manifestante, uma vez que se destina ao beneficiamento da base, matéria-prima e/ou insumos indispensáveis à fabricação dos produtos finais comercializados.

Neste sentido, fazendo uso das premissas anteriormente estabelecidas, o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS deve, necessariamente, compreender todos os custos e despesas da cadeia produtiva no desenvolvimento da atividade econômica da pessoa jurídica.

Além disso, como já estabelecido, somente não será permitido o crédito quando ambas as operações (aquisição e saída) não forem tributadas. De tal sorte que, sendo uma das etapas alcançadas pela incidência das contribuições, validado estará o crédito de PIS/COFINS, conforme interpretação dos arts. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 c/c o art. 17, da Lei nº 11.033/04.

Isto posto, considerando que os serviços de industrialização por encomenda representam insumos ligados ao processo produtivo, revelando-se essenciais a realização da atividade econômica, ainda que adquiridos sem a tributação das contribuições, mas com saída posterior tributada, impõe-se a reforma do Despacho Decisório, a fim de determinar o cancelamento da glosa efetivada.

DESPESAS COM FRETES NA AQUISIÇÃO E NA VENDA/DISTRIBUIÇÃO

Inicialmente, cumpre salientar que não há óbice ao reconhecimento de créditos decorrentes do “Frete na Operação de Venda”, consoante previsão expressa no inciso IX, da Lei nº 10.833/03.

Isso porque, o legislador, ao utilizar-se da expressão “operação de venda” ao invés de “venda” propriamente dita, objetivou conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias sempre que este transporte estivesse relacionado à atividade de venda. Diga-se, não se fala aqui em simples “frete de venda”, mas dos fretes que possibilitam a operação de venda como um todo.

O frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte, gera direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo sobre à alíquota e nos moldes estabelecidos pelo inc. IX do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que a sua não utilização inviabiliza por completo o processo produtivo em análise.

Infere-se do Despacho Decisório, a adoção de premissa errada que, em se tratando da aquisição de insumos não tributados, todos os serviços/insumos

necessários ao transporte dessas mercadorias seriam “contaminados” pela impossibilidade de tomadas de créditos, na medida em que considera a realização de uma única operação indivisível.

Com efeito, a própria operação de frete já é objeto de tributação pelas contribuições em análise, sendo que a Manifestante suportou todos os custos relativos às operações de frete envolvendo insumos por ela adquiridos. Isto é, o frete no transporte é um custo específico que se incorpora ao produto final.

Analisando os dispositivos legais balizadores da matéria, constata-se que a parcela relativa ao frete integra o custo de aquisição, independentemente da forma de escrituração contábil, compondo assim a base de cálculo dos créditos das contribuições.

Fato é que se tratam de operações dissociadas do custo efetivo de aquisição destes bens tributados à alíquota zero de PIS/COFINS ou não enquadrados no conceito de insumos pela RFB.

Especificamente quando ao leite in natura, é válido destacar que é um produto demasiadamente suscetível a contaminações, sendo que o seu transporte requer condições adequadas de temperatura e higiene.

Nesse sentido, cumpre referir que toda a coleta deve ser realizada de acordo com Regulamento Técnico da Coleta de Leite Cru Refrigerado e seu Transporte a Granel, aprovado pelas INs nº 51/2002 e Nº 62/2011 do Ministério da Agricultura.

Em síntese, de acordo com as especificações do MAPA, os fretes do leite in natura, devem ser realizados por caminhões com tanques isotérmicos, construídos internamente de aço inoxidável, através de mangote flexível e bomba sanitária, acionada pela energia elétrica da propriedade rural, pelo sistema de transmissão do próprio caminhão, diretamente do tanque de refrigeração por expansão direta.

O insumo após captado deve ser mantido em uma temperatura igual ou inferior a 4°C (quatro graus Celsius), não podendo permanecer em período de tempo superior à 6h (seis horas) nos Postos de Refrigeração.

Ou seja, caso não haja um transporte observando os padrões de controle e qualidade determinados pelo MAPA o leite não pode sequer ser recebido na indústria que, por sua vez, sem seu principal insumo, não há razão para existir.

Logo, as despesas incorridas nesta modalidade de frete não opcionais, mas SIM UMA OBRIGAÇÃO inerente ao setor de atividade da Manifestante.

Assim sendo, resta incontroverso que o frete contratado pela Manifestante, seja quando da aquisição de insumos e na etapa de distribuição do produto final, tributados à alíquota zero de PIS/COFINS ou de quaisquer outros empregados no processo produtivo, constitui insumo indispensável à realização de suas atividades.

FRETE INTERNO – REMESSAS E RETORNOS ENTRE ESTABELECIMENTOS; DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL; PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA; E OUTRAS SAÍDAS

No tocante ao frete interno, decorrentes das transferências entre os estabelecimentos da Manifestante, e demais movimentações registradas sob os CFOP's 5151 | 5152 | 5155 | 5901 | 5905 | 5910 | 5911 | 5920 | 5949 | 6152 | 6901 | 6910 | 6911 | 6949, o Despacho Decisório adotou a mesma linha equivocada de entendimento, de não composição dos custos e/ou, de afretamento pela não tributação do bem transportado, ou, ainda, pelo não enquadramento ao conceito de insumo imposto pela RF.

Todavia, sob quaisquer prismas, é manifesta a irregularidade das ponderações fiscais, as quais não se sustentam ante a realidade dos fatos, haja vista que não se trata de um simples frete e sim de uma etapa do processo produtivo da empresa.

Por questões de viabilidade e necessidade operacional, a Manifestar faz uso dos serviços de industrialização por encomenda em boa parte de sua produção, conforme aventado anteriormente, além de transferir de uma unidade para a outra a sua matéria prima ou subproduto, para fins de continuidade da produção.

Em que pese o produto ser acondicionado em uma unidade e ter seu processamento final em outra, o processo produtivo da Manifestante é um só, com etapas contínuas em estabelecimentos diversos.

Outrossim, a Manifestante é obrigada a realizar análises periódicas do leite em laboratórios credenciados ao MAPA, o que enseja na obrigatoriedade e essencialidade dos fretes e serviços laboratoriais ora tratados.

Nesta esteira, os testes laboratoriais são fundamentais e obrigatórios para consecução das atividades da Manifestante. É de suma importância a análise do leite para identificar qual produto será produzido de acordo com a qualidade do leite.

Com efeito, não restam dúvidas de que o frete nessas situações subsumem-se ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, na medida em que se tratam de serviços de transporte contratados para viabilizar a continuidade do processo produtivo, e não no frete na operação da venda, previsto no inciso IX.

Devem, portanto, ser enquadrados como custo de produção, aplicando-se o entendimento firmado às movimentações internas, entre estabelecimentos, assim como nas operações com terceiros, tanto em relação aos insumos, quando aos produtos acabados e aqueles que ainda se encontram em fase de produção

ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS • Ora, é cediço que as condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados estão regulamentadas pelas legislações federais já mencionadas na presente Manifestação.

De acordo com a ANVISA, o estabelecimento no qual são realizadas a produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transportes de alimentos, devem propiciar condições tais que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos, e protejam contra a alteração do produto e danos aos recipientes ou embalagens.

Portanto, A CORRETA ARMAZENAGEM DOS INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS NÃO É UMA ESCOLHA DA EMPRESA, MAS UMA EXIGÊNCIA DO MAPA, de modo que a Manifestante dispense recursos para tal finalidade, objetivando cumprir as determinações legais.

Ressalte-se que a própria Receita Federal, na Solução de Divergência COSIT nº 02/2017, consignou a possibilidade de tomada de créditos com a armazenagem de mercadorias acabadas.

Portanto, inequívoco que não há que se falar em simples “armazenamento na venda” apenas de produtos acabados, mas dos armazenamentos que possibilitam a operação de venda como um todo.

Logo, sendo o acondicionamento/armazenamento dos insumos, dos produtos inacabados e acabados obrigatório à Manifestante, a fim de atender as condições de segurança e qualidade necessárias, mostra-se imperioso o reconhecimento integral ao seu direito creditório de PIS/COFINS quanto aos serviços de armazenagem em geral.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA

Insta salientar que não há óbice ao reconhecimento de créditos decorrentes de “energia elétrica e energia térmica”, consoante previsão expressa no inciso III, do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Oportunamente, esclarece a Manifestante que as irregularidades supostamente identificadas pela Fiscalização, nada mais são que meros equívocos, que serão oportunamente sanados tão logo concluído o levantamento de todos os documentos e informações atinentes a tais operações, para que, em prestígio ao princípio da verdade material, seja reconhecido a integralidade do direito creditório em tela.

DESPESAS GERAIS: SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA | SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM, CESSÃO DE USO DE SOFTWARE E DE SUPORTE TÉCNICO | SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET | SERVIÇOS DE PROCESSAMENTO E ARMAZENAMENTO DE DADOS PARA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS.

Conforme premissas estabelecidas, na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e a COFINS, há possibilidade de creditamento de todos os dispêndios com os serviços de manutenção e processamento, essenciais para a efetivação da atividade empresarial da Manifestante.

Este é exatamente o caso dos serviços em referência, os quais foram indevidamente glosados pela Fiscalização.

Despesas com comunicação multimídia; hospedagem, cessão de uso de software e de suporte técnico; conexão à internet; e processamento e armazenamento de dados para emissão de notas fiscais eletrônicas, adquirido por prática do mercado na modalidade de “aluguéis de máquinas e equipamentos”, são cada vez mais comuns.

Depreende-se que, a expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, não se restringe somente aos insumos empregados diretamente no processo de industrialização, mas abrange também os serviços terceirizados utilizados no processo produtivo de bens e serviços, ainda que intangíveis.

Outrossim, na prestação de serviço de manutenção de máquinas e equipamentos, não se tratam apenas daqueles voltados ao aumento de vida útil dos periféricos físicos, mas também os atinentes a possibilitar o efetivo funcionamento de todos os componentes.

Ademais, inclui-se também no conceito de despesas passíveis de creditamento, as horas técnicas trabalhadas e demais dispêndios decorrentes.

DESPESAS DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Nesse tópico a Fiscalização entendeu que “bens para os quais consta código de situação tributária (CST) de PIS/Pasep e de COFINS igual a 08 (sem incidência). Os valores relativos a esses bens foram glosados, em razão das aquisições não geram direito a crédito.” Inicialmente, insta reiterar que as o direito ao crédito oriundo das aquisições não sujeitas a tributação pelo PIS/COFINS, é incontroverso, conforme amplamente demonstrado e reiterado na presente Manifestação de Inconformidade.

Outrossim, cumpre salientar que não há óbice ao reconhecimento de créditos decorrentes de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, consoante previsão expressa no inc. VI, do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Nesse sentido, a aquisição de bens para o ativo imobilizado, por si só, não gera o direito ao crédito de PIS e da COFINS. O que possibilita a tomada de créditos é a depreciação ou a amortização desses bens incorrida no mês, ou ainda, o efetivo custo de aquisição integralmente considerado.

Assim, a pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa. E por certo, a Manifestante assim o fez de acordo com a legislação.

De outra parte, consignou-se no Despacho Decisório (às fls. 2806), que para a apuração da base de cálculo dos créditos, os bens ou serviços devem ter sido adquiridos nos meses em que se apuraram os créditos.

Ocorre que, uma vez não efetuado o creditamento da contribuição no período da escrituração das respectivas operações, o contribuinte poderá fazê-lo extemporaneamente, ou seja, em período posterior ao dos fatos econômicos.

Tal permissivo encontra-se no §4º, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, a manifestante invoca o princípio da verdade material e requer a conversão dos autos em diligência para produção de prova pericial e elaboração de perícia técnica, bem como apresentação de novos documentos.

A manifestação de inconformidade foi analisada e julgada procedente em parte, por unanimidade de votos, pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05 (DRJ/05) conforme acórdão 105-002.287, cuja ementa está transcrita abaixo:

ACÓRDÃO Nº 105-002.287 - 4ª TURMA DA DRJ05

DATA DA SESSÃO 16 DE DEZEMBRO DE 2020

PROCESSO Nº 19679.722049/2018-18

INTERESSADO LATICÍNIOS CATUPIRY LTDA.

CNPJ/CPF 61.087.367/0001-89

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime não cumulativo, 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, e atendidos os requisitos legais.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE INSUMO. VEDAÇÃO LEGAL. EXCEÇÃO.

A vedação à apropriação de crédito na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não se aplica às situações em que os bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente, sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento do PIS e da Cofins.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. FRETE. AQUISIÇÃO.

Somente existirá direito a crédito se o serviço de frete for relativo a aquisição de bens ou serviços que geram crédito das contribuições.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. VEDAÇÃO.

Os gastos com transporte de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica não podem ser considerados insumos.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES À PRODUÇÃO. VEDAÇÃO.

Os gastos incorridos em etapas posteriores à produção de bens destinados à venda representam despesas operacionais da empresa e não podem ser considerados insumos.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETES. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES DE VENDA.

O frete e armazenagem de mercadorias nas operações de venda se restringem àquelas produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica que já se encontram disponíveis para venda, não alcançando itens ainda em fase de produção ou fabricação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA

Em se tratando de pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte pleiteante a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 05/05/2021 por meio de sua Caixa Postal e, em 03/06/2021, apresentou recurso voluntário em que solicita:

Ante o exposto, requer o conhecimento do presente Recurso Voluntário, haja vista que preenchidos todos os pressupostos de recorribilidade e que interposto dentro do prazo legal, para julgá-lo procedente, a fim de reformar o v. acórdão recorrido, reconhecendo-se à Recorrente o seu direito ao crédito integral, em respeito ao princípio da verdade material, bem como à jurisprudência manifestada por este E. Conselho Administrativo.

Subsidiariamente, na remota hipótese de pairarem dúvidas a respeito da higidez das alegações apresentadas, a Recorrente requer a conversão em diligência do julgamento do presente recurso, nos termos do art. 18, inciso I do RICARF, art. 29 do Decreto nº 70.235/72, e art. 38 da Lei nº 9.784/99.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, devendo, então, ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se de indeferimento parcial de pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo. A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente.

O recurso voluntário trouxe uma análise sobre o conceito de insumos, especialmente no âmbito do REsp 1.221.170/PR do STJ e esclarecimentos quanto ao processo produtivo da empresa. Em seguida, tratou das glosas mantidas pela DRJ: aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento de PIS/COFINS (bens para revenda e créditos básicos); materiais de embalagem; crédito presumido do leite in natura; serviços de industrialização por encomenda; fretes de vendas; fretes internos; fretes de vasilhames e sacarias; fretes para serviços laboratoriais; armazenagem; despesa de energia elétrica e térmica; despesas administrativas gerais e máquinas, equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e crédito extemporâneo. Por fim, discorre sobre o princípio da verdade material e pede a conversão do julgamento em diligência.

Todos esses assuntos passam a ser tratados em seguida.

1) Conceito de insumos e esclarecimentos quanto ao processo produtivo

Neste tópico a recorrente discorre sobre o conceito de insumos à luz do REsp. 1.221.170/PR. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

Com a edição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, foi instituída a sistemática da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS, com o objetivo primordial de promover a redução da carga tributária, buscando a desoneração pelo pagamento dessas contribuições.

(...)

De início, as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 foram as primeiras tentativas da Secretaria da Receita Federal de conceituar insumos, e literalmente adotaram o contido no artigo 8º da IN nº 404/2004. Ou seja, somente confeririam crédito de PIS e de COFINS a pessoa jurídica que adquirisse matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como quaisquer outros bens que se desgastassem, danificassem ou perdessem suas propriedades físicas ou químicas em função diretamente exercida sobre a fabricação do produto comercializado.

Com base neste fundamento, em 22 de fevereiro de 2018, ao concluir o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), em sede de recurso representativo de controvérsia, assim se manifestou (Temas 779 e 780) sobre a questão:

(...)

Nesse contexto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, oportunidade em que reconheceu que o entendimento manifestado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR deve ser seguido pelas autoridades da RFB, nos termos do art. 19, parágrafos 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10522, de 19.7.2002.

(...)

Igualmente, foi editado o Parecer Normativo RFB nº 5, de 17.12.2018, para reconhecer o afastamento do conceito restritivo de insumos veiculado pelas Instruções Normativas SRF nº 247 e nº 404, nos termos fixados pelo STJ no julgamento do Recurso Especial acima examinado. Registre-se o seguinte trecho extraído do referido Parecer:

(...)

A Recorrente (Laticínios Catupiry) figura no ramo fornecimento de produtos lácteos e alimentícios em geral, incluindo a manipulação e comercialização de alimentos diretamente e/ou congelados, atuando no varejo ou no atacado.

(...)

Superados os esclarecimentos das minúcias do processo produtivo da Recorrente, passa-se à análise das rubricas indevidamente glosadas.

Nesse ponto, fundamental salientar que a decisão de primeira instância baseou-se no conceito de insumo dado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, bem como no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, mencionados pela recorrente:

Assim, o conceito de insumo anteriormente definido pelas citadas normas foi alargado pelo STJ no julgamento do REsp. 1.221.170/PR, que trouxe novos balizadores para a conceituação de um item como insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins, os quais foram consolidados no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, e servem atualmente como parâmetro utilizado pela Receita Federal nos casos em que se questiona o enquadramento de determinado item como insumo no âmbito das contribuições.

Neste contexto, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 ressaltou que a decisão proferida pelo STJ é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

De acordo com a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, o Auditor-Fiscal que atua nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo para fins da não cumulatividade das contribuições de PIS e Cofins estão obrigados a adotar o conceito de insumo definido pelo STJ, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamentos de tal

ordem verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do referido Recurso.

Não há, assim, nesse contexto, nenhum reparo a fazer na decisão de piso.

2) Aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento de PIS/Cofins

A recorrente alega ter direito ao creditamento de insumos adquiridos sem a tributação das contribuições:

Conforme se atesta no v. acórdão recorrido, o Julgador não reconheceu a possibilidade de apropriação de créditos sobre aquisições de bens tributados à alíquota zero, isenta, sem incidência ou com suspensão, sob o argumento de que estaria em desacordo com a Solução de Consulta nº 227/2017, senão vejamos:

(...)

As mercadorias objeto da glosa são classificadas na Nomenclatura Comum do Mercosul NCM 19022000, que se referem a massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo). A redução à alíquota 0 (zero) das contribuições incidente, se deu em função da disposição do art. 1º, inc. XVIII da Lei nº 10.925/04. Pois bem.

(...)

O direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre as aquisições de bens e serviços aplicados como insumos, em regra geral, está previsto na legislação tributária no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, sendo que no §2º deste artigo, estão impostas algumas vedações quanto à possibilidade de apuração de créditos:

(...)

Assim, da combinação dos arts. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o art. 17, da Lei nº 11.033/04, sob a égide do princípio da não-cumulatividade, depreende-se que, quando tanto a etapa anterior quanto a subsequente são desoneradas, não seria possível o creditamento, a contrário sensu, quando uma das etapas for tributada o crédito será possível.

(...)

Portanto, em se tratando de insumos direta e intrinsecamente ligados e consumidos no processo produtivo, revelando-se essenciais a realização da atividade empresarial, ainda que adquiridos sem a tributação das contribuições, mas com saída posterior tributada, é legítimo o direito creditório em tela, devendo o v. acórdão recorrido ser reformado neste ponto e revertida a glosa efetuada.

Não assiste razão à recorrente.

As alegações trazidas pela recorrente são bastante genéricas e não entram em especificidades dos produtos da empresa, que, por outro lado, foram devidamente tratadas no julgamento de primeira instância que, inclusive, reverteu glosas relativas a aquisições de alguns

insumos adquiridos com isenção e utilizados como insumos na elaboração de produtos vendidos em operações sujeitas ao pagamento de PIS e Cofins:

Assim, com base na análise das citadas planilhas e informações da manifestante, observou-se o seguinte:

Leite e Creme Industrializado: matérias primas utilizadas na produção de requeijão cremoso e cream cheese, cuja venda é tributável à alíquota zero.

Tomate Seco: matéria prima utilizada na produção de requeijão cremoso e cream cheese sabor tomate seco, cuja venda é tributável à alíquota zero.

Azeitona verde fatiada e sem caroço: insumo utilizado na produção de empadas e pizzas cuja venda é tributada à alíquota básica.

Palmito picado e em conserva: insumo utilizado na produção de empadas, pizzas, tortas e sopas, cuja venda é tributada à alíquota básica.

Champignon: insumo utilizado na produção de estrogonofes, risotos e carnes, cuja venda é tributada à alíquota básica.

Bacalhau: insumo utilizado na produção de bolinhos, tortas e escondidinho, cuja venda é tributada à alíquota básica.

Picles: não consta nenhuma informação sobre a utilização deste insumo nas planilhas apresentadas pela manifestante.

Com base no exposto acima, conclui-se por reverter as glosas referente às aquisições dos insumos: Azeitona verde fatiada e sem caroço, Palmito picado e em conserva, Champignon e Bacalhau, que no trimestre em análise soma R\$ 398,60, já que a vedação à apropriação de créditos das contribuições em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições (inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento do PIS e da Cofins.

As glosas mantidas referem-se a produtos adquiridos com alíquota zero, suspensão, não incidência/pagamento das contribuições.

Para os produtos não sujeitos a pagamento da contribuição, o art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõe que:

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A norma se refere a bens ou serviços que geram, para o fornecedor, receitas que não se sujeitam ao pagamento das contribuições. O não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero e suspensão, e o texto legal determina que, nessas operações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços não gera direito à apropriação de créditos, independentemente da destinação dada pelo adquirente.

Quando instituídas pelo art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, as contribuições observavam o regime exclusivamente cumulativo, no qual incide a exação em cada elo da cadeia de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, sem que seja permitido crédito.

Posteriormente, para afastar o efeito "cascata", sobreveio a Emenda Constitucional n. 42/2003, que autorizou, na forma da lei, a observância do princípio da não cumulatividade também para as contribuições sociais. Assim, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, passaram a disciplinar o regime de apuração não cumulativa.

Compete ao legislador ordinário definir as hipóteses em que mencionado situação ocorrerá. Por conseguinte, consoante à eficácia limitada da norma constitucional, e também em atenção ao princípio da legalidade, somente podem ser utilizados os créditos das contribuições em tela expressamente previstos em lei.

Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho:

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

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

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

(Acórdão nº 3302-007.384; Sessão de 23/07/2019, Relator Walker Araujo)

Assim, as glosas devem ser mantidas.

3) Materiais de embalagem

Abaixo, trechos do recurso nesse item:

O v. acórdão recorrido também optou por não reverter as glosas relacionadas com créditos de PIS e COFINS apropriados sobre despesas com embalagens, nos seguintes termos:

(...)

Isso porque, no processo produtivo de produtos lácteos, como é o caso da Recorrente, um dos fatores mais importantes, do ponto de vista comercial, é o correto acondicionamento na embalagem, que será responsável tanto pela identificação e rotulagem do produto, em observância às regras do Ministério da Agricultura, como também pela qualidade, integridade e manutenção das características físicas do produto.

(...)

É incontestável a impossibilidade de efetivação da operação sem as embalagens. Não é sequer razoável esperar que a Recorrente destinasse suas mercadorias – p.ex. os copos ou bisnagas de “requeijão cremoso”, que são notoriamente sensíveis, aos supermercados e demais centros comerciais sem qualquer embalagem própria.

(...)

Portanto, não é possível utilizar os argumentos de que não se trata de insumos, e que as embalagens tem como finalidade única o transporte, como fez o Julgador a quo, posto que ocorre efetiva incorporação ao processo produtivo complexo e indissociável da comercialização final, dando ensejo, portanto, ao creditamento do PIS e da COFINS, razão pela qual deve ser reformado o v. acórdão recorrido.

Assiste razão à recorrente.

Conforme disposto no despacho decisório, foram aceitas como insumos grande parte das embalagens utilizadas pela empresa: copos, potes, bisnagas e baldes para requeijão, tampas, rótulos, sacos plásticos para creme impressos e selos de alumínio, dentre outros.

As glosas referem-se exclusivamente a caixas de papelão utilizadas para transporte após finalizada a produção.

O assunto já foi objeto de análise por este CARF para o mesmo contribuinte, conforme disposto abaixo:

Processo nº 10880.900020/2013-09

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-010.704 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de setembro de 2022

Recorrente LATICÍNIOS CATUPIRY LTDA.

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

(...)

CRÉDITO. 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 transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

É fato que o caso em tela trata de produtos alimentícios que, sem um acondicionamento adequado, seriam completamente perdidos. Não é difícil perceber que bisnagas de requeijão, por exemplo, não poderiam resistir intactas a um transporte sem estarem devidamente protegidas.

Nesse contexto, as embalagens são relevantes e essenciais conforme o entendimento do REsp nº 1.221.170/PR, já tratado no item 1. Sem elas, o processo de produção dos bens ficaria inviabilizado.

A Câmara Superior do CARF tem sido pacífica no entendimento de que despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, destinadas à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme se verifica da ementa do recente Acórdão nº 9303-015.322 – CSRF / 3ª Turma abaixo transcrita:

Processo nº 13227.900408/2013-01

Recurso Especial do Procurador Acórdão nº 9303-015.322 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 12 de junho de 2024

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado CANAA INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA.

(...)

CRÉDITOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. MANUTENÇÃO DA QUALIDADE. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, destinadas à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, entendo que as glosas de despesas com caixas de papelão utilizadas no transporte de produtos devem ser revertidas.

4) Crédito presumido de leite in natura

A recorrente alega que:

O v. acórdão recorrido não reconheceu o direito da Recorrente em se apropriar dos créditos presumidos decorrentes das aquisições de leite in natura, por

suposta falta de documentação suporte, como se pode ver no trecho abaixo transcrito:

(...)

Como posto anteriormente, o leite cru (leite in natura) é adquirido de produtores rurais, que fornecem o leite coletado e armazenado em temperaturas adequadas.

Tais fornecedores são remunerados pela captação láctea, considerando um valor base para o leite cru refrigerado, conforme a prática de mercado adotada na região do produtor, assim como algumas variáveis que influem na composição final do preço pago.

(...)

A soma destes campos, representa exatamente o preço efetivamente pago ao produtor rural. Em demonstração, foi apresentada uma Nota Fiscal emitida em acordo com o contracheque de uma das operações, detalhado na Manifestação de Inconformidade, e neste momento a Recorrente anexa as demais notas fiscais, para que não haja dúvidas acerca do seu direito creditório (Doc. 01).

Frise-se, que as bonificações ora mencionadas nada mais são que ajustes quanto ao volume/quantidade de leite efetivamente entregue, sendo inequivocamente componentes do valor dos bens adquiridos, e não “despesas alheias” como apontado no v. acórdão recorrido.

(...)

Notadamente se consideramos que, a despeito de quaisquer divergência e/ou irregularidades formais, as quais se admite apenas para fins de argumentação, fato é que o preço pago pelo leite in natura e, portanto, o valor dos bens adquiridos, é o resultado da soma do totais do leite refrigerado captado (calculado pelo valor base de mercado) acrescido das bonificações (ajustes quanto ao volume entregue).

Desse modo, pelas razões ora expostas, e considerando a juntada dos demais contracheques e Notas Fiscais das operações em questão, impõe-se o reconhecimento da integralidade do crédito presumido pleiteado, com a consequente reforma do v. acórdão recorrido também neste ponto, em observância a verdade material a que devem estar adstritos os processos administrativos.

Assiste razão à recorrente.

O despacho decisório trata assim este item:

74. Verifica-se que o contribuinte apura o crédito presumido utilizando-se corretamente das alíquotas iguais a 0,33% e 1,52% para o PIS/Pasep e para a COFINS, respectivamente, para as aquisições efetuadas no mês de julho/2016, quando ainda não era habilitado no Programa Mais Leite Saudável.

Enquanto para as aquisições seguintes, estando regularmente habilitado, o contribuinte passou a utilizar as alíquotas de 0,825% e 3,8% para o PIS/Pasep e para a COFINS, respectivamente.

75. Confrontando-se os valores pleiteados como base de cálculo dos créditos presumidos nas EFD-Contribuições com os dados constantes das NF-e da base Sped, verificou-se que na grande maioria dos itens pleiteados, o contribuinte apura crédito sobre o valor total da NF-e, resultado da soma do valor do “valor dos itens” com o valor de “outras despesas acessórias”.

76. Entretanto, conforme dispõe o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, transcrito anteriormente, o crédito presumido deve ser calculado com base no valor dos bens adquiridos.

77. Dessa forma, os valores referentes a esses itens foram validados apenas parcialmente, glosando-se do seu valor o montante referente a essas outras despesas acessórias.

78. Para os itens restantes, não foram encontradas inconsistências e os valores foram validados integralmente.

Verifica-se que o único motivo da glosa estava no fato dos valores terem sido classificados como “despesas acessórias”.

Na manifestação de inconformidade, a empresa explicou a que se referiam essas “despesas acessórias” e não houve qualquer contestação por parte da DRJ quanto aos argumentos. Pelo contrário, o acórdão reconhece que o produto adquirido (leite) representa um dos principais insumos utilizados no processo de produção da empresa. A glosa foi mantida, porém, pelo único fato de o documento apresentado referir-se ao mês de janeiro/17 e o período em análise ser o de abril a junho/17:

No caso aqui tratado, não se discute que o produto adquirido (leite) representa um dos principais insumos utilizados no processo de produção da empresa interessada, mas sim a correta base de cálculo a ser considerada na apuração dos créditos presumidos decorrentes da referida aquisição

(...)

Entretanto, a documentação anexada pela recorrente (“Contra Cheque” e nota fiscal de entrada), que serviriam para subsidiar a análise por parte deste órgão julgador acerca da possibilidade dos valores glosados serem incluídos no custo de aquisição do bem, se referem a janeiro de 2017, trimestre diverso ao período de apuração em análise.

A recorrente, junto com o recurso, traz extensa lista de documentos demonstrando que no trimestre sob análise adotou-se o mesmo procedimento daquele caso de janeiro/17 dado como exemplo.

Ou seja: está comprovado que as “despesas acessórias” objeto de glosa no despacho decisório tratam de bonificações por volume entregue, incentivos à produção leiteira e

adicionais de resfriamento de leite que, inquestionavelmente, fazem parte da composição do preço do leite pago aos produtores – leite esse que é insumo do processo produtivo da recorrente.

As glosas relativas a crédito presumido de leite in natura devem, assim, ser revertidas.

5) Serviços de industrialização por encomenda

Neste item, a recorrente alega que serviços de industrialização por encomenda geram direito ao crédito das contribuições não-cumulativas:

Tratam-se de situações em que é terceirizada a produção, sendo que o contribuinte (autor da encomenda ou encomendante) remete insumos para outro estabelecimento (executor da industrialização, industrializador ou industrial), para que este realize industrialização sobre tais bens.

Ao final deste processo, devolve-se ao autor da encomenda o produto resultante da industrialização, que poderá dar continuidade ao processo de industrialização sobre a mercadoria ou, ainda, dar-lhe destinação ao comércio, ou seja, vendê-lo para terceiros, consumidores finais ou não.

Assiste razão à recorrente.

Os serviços em questão tratam de remessa de requeijão e, em alguns casos, de embalagens ao industrializador.

Sobre tais serviços de industrialização por encomenda incidem as contribuições não cumulativas e não existem dúvidas que fazem parte do processo de produção da empresa, representando dispêndios que se caracterizam como insumos nos conceitos abordados no tópico 1.

As glosas devem, então, ser revertidas neste tópico.

6) Despesas com fretes

6.1) Fretes de vendas

A recorrente alega que:

O v. acórdão recorrido não reconheceu o direito da Recorrente em se apropriar dos créditos relacionados com fretes nas vendas, uma vez que o registro A100 da EFD supostamente possui menções genéricas a serviços de “distribuição”, “frete” ou “transporte”, sem vínculos com vendas, notas fiscais ou destinatários, veja-se:

(...)

Cumpre salientar que tais dispêndios enquadram-se na hipótese prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, o qual permite que o valor do “frete na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor”, seja computado no cálculo dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

Dessa forma, não há dúvida de que também estão abrangidos pela previsão contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 **os custos de serviços de transporte contratados para realizar a transferência dos produtos entre os estabelecimentos da Recorrente.** (negrito nosso)

Ora, sob o ponto de vista do escopo da lei, não há qualquer justificativa para que o valor do frete de um percurso direto (fábrica – comprador) permita a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, ao passo que o frete de um percurso em duas etapas, com a armazenagem do produto, por exemplo, receba um tratamento tributário mais oneroso.

Não assiste razão à recorrente.

O presente subitem trata de transferência de produtos entre estabelecimentos da recorrente.

O assunto já foi objeto de Súmula de aplicação obrigatória por este CARF, não cabendo mais qualquer discussão sobre o tema:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

A glosa deve então, ser mantida.

6.2) Fretes internos

A empresa alega que:

O v. acórdão recorrido não reconheceu o direito da Recorrente em apropriar créditos sobre fretes de transferência de produção entre estabelecimentos (CFOP 5151/5152/5155/6152), sob o argumento de que “o atual entendimento da RFB é de que os gastos com transporte de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica não podem ser considerados insumos”.

A esse respeito, cumpre dizer que tais operações se referem a transferências de alguns produtos utilizados como matérias-primas intermediárias na fabricação de outros produtos. Como exemplo, pode-se citar as remessas de creme de leite e massa coalhada, os quais, apesar de também serem produzidos pela Recorrente, ao integrarem operações dessa natureza (registradas nos CFOP 5151/5152/5155/6152), na verdade não produtos acabados sendo movimentados entre estabelecimentos, mas sim matérias-primas intermediárias a serem aplicadas na fabricação de outros produtos.

(...)

Contudo, como já explicitado, trata-se de matérias-primas intermediárias em movimentação entre os estabelecimentos da Recorrente, as quais são utilizadas na fabricação de outros produtos.

(...)

O v. acórdão recorrido também não reconheceu o direito da Recorrente em apropriar créditos sobre fretes de retorno de bens recebidos por conta de contrato de comodato (CFOP 5905), sob o argumento de que “mesmo após o alargamento do conceito de insumos pelo STJ, não há previsão para creditamento de gastos posteriores a etapa de produção de bens destinados à venda”.

Além disso, em relação aos fretes sobre remessas em bonificação/doação/brinde/amostra grátis (CFOP 5910/5911/6910/6911) e outras saídas (CFOP 5949/6949), o v. acórdão afirmou “que não atendem aos critérios definidores de insumos constantes no Parecer Normativo Cosit nº5/2018”.

É importante registrar que todas essas operações não são simplesmente fretes, mas sim de etapas do processo produtivo da empresa.

(...)

Como exemplo pode-se citar as operações de remessas internas creme de leite e massa coalhada. Em alguns processos esses produtos são utilizados para serem aplicados a outros. Logo, não se trata de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, mas sim a necessidade de movimentá-los internamente, enquanto matérias-primas intermediárias que serão utilizadas na fabricação de outros produtos.

(...)

Deste modo, sendo o aproveitamento do PIS e da COFINS incidentes sobre estes custos legítimos, dada sua essencialidade ao processo produtivo da Recorrente, impõe-se a reforma do v. acórdão recorrido, para que sejam reconhecidos os créditos postulados.

Assiste razão à recorrente.

De forma diversa do subitem anterior, que tratava de frete de produtos acabados, este tópico aborda fretes internos de matérias primas que serão utilizadas na fabricação de outros produtos.

No que concerne ao frete no transporte de insumos entre estabelecimentos, é possível o seu creditamento, visto que o frete pago na movimentação de matérias-primas entre estabelecimentos integra o custo de produção dos bens fabricados e vendidos, podendo ser considerado como insumo durante o processo de produção do bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º das Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/2002, pouco importando se o bem transportado estava sujeito a alíquota zero para as contribuições:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Assim, as glosas devem ser revertidas neste tópico.

6.3) Fretes de vasilhames e sacarias

Neste tópico, a recorrente traz as seguintes considerações no recurso voluntário:

O v. acórdão recorrido não reconheceu o direito de crédito da Recorrente sobre as despesas com fretes em remessas de vasilhame ou sacaria (CFOP 5920), sob o seguinte argumento:

(...)

Ora, como já afirmado anteriormente, a Recorrente opera derivados lácteos, que são produtos alimentícios altamente perecíveis, e por isso, em diversas ocasiões devem ser movimentados em vasilhames ou sacarias, que permitem a adequada movimentação das matérias-primas.

(...)

Portanto, as despesas incorridas com fretes de vasilhames e sacarias são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, à medida em que se trata de gastos indispensáveis com a utilização de recipientes necessários ao correto acondicionamento do transporte das matérias-primas perecíveis, e por isso não há como ser excluído da fabricação dos produtos lácteos.

Assiste razão à recorrente.

Conforme disposto no item 3, os materiais de embalagem, juntamente com as matérias primas e os produtos intermediários, são considerados insumos da atividade econômica.

Nesse contexto, o frete vinculado à remessa do material de embalagem (vasilhame ou sacaria) deve ser considerado insumo da atividade econômica, à luz do conceito contemporâneo estabelecido pelo STJ.

Portanto, as glosas dos créditos relacionados ao frete na remessa de vasilhames e sacarias devem ser revertidas.

6.4) Fretes para serviços laboratoriais

A recorrente alega que:

O v. acórdão recorrido não reconheceu o direito da Recorrente em se apropriar dos créditos relacionados com fretes de serviços laboratoriais, por suposta falta de documentação suporte, como se pode ver no trecho abaixo transcrito:

“Apesar das alegações da defesa de que entre os itens glosados estariam serviços de frete para realização de análises periódicas do leite em laboratórios credenciados ao MAPA, não indicou nenhum conhecimento de transporte em específico, tampouco apresentou outra documentação suporte, tal como nota fiscal de prestação do serviço, que pudesse corroborar suas afirmações e subsidiar a análise por este julgador”.

Como forma de afastar qualquer dúvida acerca da integridade dos créditos a que faz jus, a Recorrente apresenta as notas fiscais e conhecimentos de transporte das referidas operações (Doc. 04).

(...)

Com efeito, não restam dúvidas de que o frete nessas situações se adequa ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, pois sem eles a Recorrente não tem permissão para dar continuidade ao seu processo produtivo.

Assiste razão à recorrente.

O Parecer Normativo nº 5 cita de forma expressa que os testes de qualidade exigidos pela legislação dos produtos produzidos são considerados insumos para fins de creditamento do PIS e Cofins:

“53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação”

Nesse contexto, as glosas de despesas com frete para serviços laboratoriais devem ser revertidas.

7) Armazenagem

Neste tópico, são tratadas questões relativas a armazenagem de mercadorias:

Em relação às despesas com os serviços de armazenagem de mercadorias, o próprio art. 3º, inc. IX da Lei nº 10.833/03 traz expressamente a previsão desse direito creditório, in verbis:

(...)

Ora, é cediço que as condições de armazenamento e transporte de alimentos nos estabelecimentos estão regulamentadas pela legislação federal já mencionada.

Ademais, de acordo com a ANVISA, o estabelecimento no qual são realizadas a produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transportes de alimentos, devem propiciar condições tais que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos, e protejam contra a alteração do produto e danos aos recipientes ou embalagens.

(...)

Logo, sendo o acondicionamento/armazenamento dos insumos, dos produtos inacabados e acabados obrigatório à Recorrente, a fim de atender as condições de segurança e qualidade necessárias, mostra-se imperioso o reconhecimento integral ao seu direito creditório de PIS/COFINS.

Assiste razão à recorrente.

Conforme disposto no despacho decisório, foram glosados valores relativos a armazenagem de matéria-prima:

111. Foram glosados itens referentes a notas fiscais que se referem a serviço de armazenagem de matéria-prima, conforme a informação de “ARMAZENAGEM MATERIA PRIMA” encontrada no campo “centro de custos” nas EFD-Contribuições. A possibilidade de crédito só se aplica ao armazenamento de mercadorias (produtos acabados destinados a venda ou revenda).

No que concerne à armazenagem de insumos, é possível o seu creditamento, visto que tais dispêndios integram o custo de produção dos bens fabricados e vendidos, podendo ser considerados como insumo durante o processo de produção do bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º das Lei nº 10.833/03 e 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

As glosas devem, então, ser revertidas.

8) Despesas com energia elétrica e térmica

Neste tópico, a recorrente discorre sobre as glosas de energia elétrica e térmica:

O v. acórdão recorrido não reconheceu o direito da Recorrente em apropriar créditos sobre despesas com energia elétrica e térmica, sob o argumento de que “foram identificadas faturas/contas de energia em que, diferentemente do que foi declarado na EFD-Contribuições, não consta nenhum dos estabelecimentos da

interessada como cliente/consumidor, mas sim pessoa jurídica diversa (Banco do Brasil) ou contribuintes pessoas físicas”.

(...)

Portanto, demonstrado que as contas de energia já juntadas aos autos não estão registradas em nome de terceiros, mas da própria Recorrente, mostra-se imperioso o reconhecimento integral ao seu direito creditório de PIS/COFINS.

Não assiste razão à recorrente.

A questão neste tópico é de provas. O despacho decisório explicita que, de julho/16 a dezembro/17, foram pleiteados créditos de energia elétrica e térmica de R\$5.063.329,21 e validados créditos de R\$4.922.689,26. Ou seja: 98,60% dos valores foram aceitos.

Os 1,40% que foram glosados referiam-se a contas/faturas que estavam em nome de outras pessoas físicas ou jurídicas.

Na folha 1.602, consta planilha com discriminação individual de cada valor glosado e motivação:

18/04/2017	56	120,02	120,02	Fatura emitida para Pessoa Física
18/04/2017	56	310,57	310,57	Fatura emitida para Pessoa Física
26/04/2017	56	8.042,42	8.042,42	Fatura emitida para PJ diferente do contribuinte
05/05/2017	56	87,16	87,16	Fatura emitida para Pessoa Física
19/05/2017	56	280,80	280,80	Fatura emitida para Pessoa Física
25/05/2017	56	6.138,49	6.138,49	Fatura emitida para PJ diferente do contribuinte
09/06/2017	56	73,96	73,96	Fatura emitida para Pessoa Física
09/06/2017	56	158,94	158,94	Fatura emitida para Pessoa Física
26/06/2017	56	6.984,89	6.984,89	Fatura emitida para PJ diferente do contribuinte

Caberia à recorrente trazer cada uma dessas faturas e mostrar, como alegado, que foram emitidas em seu nome – o que não foi feito.

As glosas devem, assim, ser mantidas.

9) Despesas administrativas gerais

Neste tópico, a recorrente argumenta que os valores pagos nessas rubricas são essenciais para seu processo produtivo:

O v. acórdão recorrido manteve as glosas relacionadas com “despesas gerais”, que possuem ligação com contratações de serviços da DIRECTNET, ONLINE DATA CENTER, PRINTER FACILITES, HOSTLOCATION LTDA, e IT GLOBAL SERVICES. O Julgador a quo afirma o seguinte:

(...)

Ao contrário disso, a Recorrente entende que, atualmente, no mundo globalizado, que se vê sujeito as constantes alterações no campo da informática, é necessário que as empresas se adaptem a mudanças para dar continuidade à sua operação.

Nesse sentido, a Recorrente apresenta abaixo o detalhamento acerca dos motivos pelos quais os referidos serviços são essenciais ao seu processo produtivo:

DIRECTNET – Trata-se de serviços de comunicação e multimídia corporativo (Sistema de VPN para acessos remotos), sem os quais não é possível se comunicar de forma remota na empresa;

ONLINE DATA CENTER – Trata-se de serviço de hospedagem de software tipo datacenter;

PRINTER FACILITES – Trata-se de serviço de locação, manutenção das impressoras e tonners para toda a fábrica e administração.

HOSTLOCATION LTDA – Trata-se de provedor de internet para toda a empresa, sem o qual não é possível acessar a rede, nem também trafegar os dados entre a matriz e a Online Datacenter;

IT GLOBAL SERVICES – Trata-se de mensageria de comunicação com a SEFAZ para transmissão de NFe, inclusive armazenamento de XML, sem o qual não é possível cumprir as obrigações fiscais;

(...)

Portanto, evidente o direito da Recorrente à integralidade dos créditos pleiteados referentes aos serviços referenciados, inclusive no tocante aos dispêndios para a prestação de serviço de manutenção e técnicos.

Não assiste razão à recorrente.

O recurso voluntário foi extremamente sucinto nesse ponto, tratando os serviços de forma genérica.

O despacho decisório e o acórdão recorrido, porém, tratam o assunto de forma mais específica, trazendo vários detalhes que revelam incoerências (como notas emitidas em anos anteriores e divergências de valores) e falta de documentação comprobatória das despesas:

O acórdão recorrido dispõe que:

Conforme Despacho Decisório, a interessada informou na EFD-Contribuições gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos, tendo sido intimada a apresentar os contratos de locação e comprovantes de pagamento. A fiscalização decidiu pela glosa de alguns contratos conforme resumo abaixo:

Fornecedor DIRECTNET - se refere a prestação de serviços de comunicação multimídia, o qual informa, inclusive, o fornecimento dos equipamentos em regime de comodato e não de locação.

Além do mais, o contrato informa que a vigência se dará conforme definido no seu Termo de Aceite, o qual somente foi assinado em 24/04/2017, data posterior ao período de créditos pleiteados.

Fornecedor ONLINE DATA CENTER - se trata de serviços de hospedagem, cessão de uso de software e de suporte técnico. Os Anexos I e II que seriam parte integrante do contrato não foram apresentados. Além do mais, não foram encontrados no contrato a discriminação de quais máquinas ou equipamentos foram efetivamente alugados e nem qual o valor referente a sua locação, para que pudesse se apartar esse valor dos demais valores referentes aos serviços contratados.

Fornecedor PRINTER FACILITES – os valores pleiteados referem-se aos meses de julho/2016 a dezembro/2017, período futuro ao da vigência do contrato apresentado: 11/03/2013 a 11/06/2016. Ademais, o único aditivo apresentado mostra-se sem validade, pois é datado de 11/09/2017, quando o contrato já não era mais vigente. E ainda, os valores pleiteados em cada mês encontram-se muito divergentes do total de locação informado no contrato.

Fornecedor HOSTLOCATION LTDA - os valores pleiteados não se encontram amparados nos dois contratos apresentados. O primeiro contrato, datado de 19/09/2017 tem como objeto a prestação de serviço de conexão à internet, não se tratando, portanto, de locação de máquina ou equipamento. Já o segundo contrato apresentado, datado de 10/10/2013, foi firmado com pessoa jurídica diversa da informada.

Fornecedor IT GLOBAL SERVICES - se trata de prestação de serviços de processamento e armazenamento de dados para emissão de notas fiscais eletrônicas, não se tratando, portanto, de locação de máquinas ou equipamentos.

Não existem elementos apresentados pela recorrente que demonstrem a legitimidade do crédito pleiteado. Caso tivesse tais elementos, deveria apresentá-los detalhada e individualmente, de forma que o julgador pudesse fazer análise caso a caso.

Tratando-se de pedido de ressarcimento, é o autor do pedido (no caso, a contribuinte) quem tem o ônus de provar o “fato constitutivo de seu direito.” É o que estabelece o inciso I do art. 373 do atual Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16/03/2015):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

As decisões do CARF são sempre no sentido de que o direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, pois é o seu ônus. Abaixo, apenas algumas delas:

Processo nº 10925.722575/2019-27

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-012.999 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 21 de maio de 2024

Recorrente LACTICINIOS TIROL LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

(...)

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA É DO SUJEITO PASSIVO.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

Processo nº 10865.902860/2015-58

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-006.285 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de junho de 2019

Matéria PIS/COFINS

Recorrente LIMER-CART INDUSTRIA E COM DE EMBALAGENS LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/05/2012

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes, não sendo nulo, por ausência de fundamentação, o despacho decisório que deixar de homologar a compensação por não haver investigado a origem do crédito pleiteado.

Ademais, conforme disposto no acórdão recorrido, serviços como comunicação multimídia, hospedagem/cessão de uso de software, suporte técnico e conexão à internet não são aplicados na fabricação das mercadorias vendidas pela interessada, não sendo essenciais (item do qual o produto dependa intrínseca e fundamentalmente); nem relevantes (item que, embora não indispensável à elaboração do produto, integre seu processo de produção por imposição legal ou pelas suas singularidades), não enquadrando-se no conceito contemporâneo de insumos.

A decisão de piso não merece, então, qualquer reparo.

10) Despesas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e crédito extemporâneo

Neste tópico, a empresa alega que:

Por fim, o v. acórdão recorrido manteve as glosas relacionadas com máquinas, equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e créditos extemporâneos, sob o seguinte argumento adiante transcrito:

(...)

Assim, a pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa. E por certo, a Recorrente assim o fez de acordo com a legislação.

(...)

Inconteste, assim, o direito ao creditamento dos valores oriundos de dispêndios com a aquisição de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, devendo os créditos em apreço serem reconhecidos.

Não assiste razão à recorrente.

Como no item anterior, o recurso não tratou especificamente de cada item glosado, trazendo argumentação mais genérica. Assim, casos como o da nota fiscal emitida pela própria empresa ou com chave de acesso inválida não foram sequer tratados no recurso voluntário. O creditamento referente a aquisições de bens não sujeitos ao pagamento de contribuições já foi tratado no tópico 2 deste voto.

Adoto como razões de decidir os seguintes trechos do acórdão recorrido:

Conforme Despacho Decisório e planilha de glosas “10 Ativo Imobilizado” (fl. 2612), a interessada escriturou créditos com base no valor de aquisição de bens para o ativo imobilizado, registro F130 na EFD-Contribuições, tendo sido glosados alguns itens sob os seguintes fundamentos:

- NF-e informa CST 08 (sem incidência de PIS/Cofins) - não geram direito a crédito, como determina o §2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
- NF-e emitida pela própria interessada não comprovando a aquisição do bem.
- Crédito extemporâneo: aquisições feitas em meses anteriores ao período de apuração. A apropriação de tais créditos deve ser feita na EFD-Contribuições daqueles meses.
- Chave de acesso inválida.

A recorrente sustenta que apurou crédito com base nos encargos de depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participam do processo produtivo da empresa, de acordo com o inciso VI, art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Neste ponto, cabe corroborar o que consta no Despacho Decisório de que, ao contrário do que afirma a interessada em sua manifestação de inconformidade, os

créditos glosados se referem aos informados no registro F130 da EFD-Contribuições, específico para a escrituração dos créditos determinados com base no valor de aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços que, em função de sua natureza, NCM, destinação ou data de aquisição, a legislação tributária permite o direito ao crédito de PIS e de Cofins com base no seu valor de aquisição. Caso os créditos estivessem sido apurados com base nos encargos de depreciação deveriam ter sido informados no registro F120 da EFD-Contribuições.

Tal informação consta na planilha entregue pela interessada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02/2019, denominada “ITEM 10_MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS” (fl. 469). Também na referida planilha, a interessada apresentou como fundamentação legal para os créditos o inciso XII do art. 1º da Lei nº 11.774/2003, abaixo transcrito:

(...)

Com relação as glosas dos bens cujas NF-e indicam CST 08, a manifestante alega que o creditamento é incontroverso, conforme amplamente demonstrado e reiterado na presente Manifestação de Inconformidade. Entretanto, não procede o argumento da defesa.

Primeiramente, cabe reiterar os argumentos já expostos neste Voto atinentes a impossibilidade de se apurar crédito da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e Cofins, contida no §2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que inclui aquelas sem incidência das contribuições (CST 08).

O segundo ponto a ser tratado é que a vedação acima também se aplica no caso da aquisição de bens do ativo imobilizado com CST 08.

Na apuração não cumulativa das contribuições PIS e Cofins, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado possui restrições que abrangem tanto o cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação e amortização (art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), como o cálculo do desconto imediato do crédito (art. 1º, inciso XII, e § 1º da Lei nº 11.744/2008).

O entendimento acima encontra-se amparado na Solução de Consulta Cosit nº 133/2018, ao responder pergunta sobre a possibilidade de incluir na apropriação de créditos, realizada com base na Lei nº 11.774/2008, os dispêndios referentes a determinados serviços relacionados ao ativo imobilizado.

A referida Consulta destaca que o § 1º do art. 1º da Lei nº 11.744/2008, previamente transcrito, prevê que os créditos sejam determinados com mediante a aplicação dos percentuais previstos no art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno.

Neste contexto, conclui que as orientações constantes da NBC TG 27, relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado, devem ser interpretadas em consonância com as restrições encartadas na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no que concerne à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade.

(...)

Conforme acima exposto, conclui-se que no cálculo do custo de aquisição do ativo imobilizado, que servirá de base para cálculo do crédito a ser apurado com base na Lei nº 11.774/2008, não devem ser consideradas as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Com relação a glosas dos créditos extemporâneos, a manifestante defende que uma vez não efetuado o creditamento da contribuição no período da escrituração das respectivas operações, o contribuinte poderá fazê-lo extemporaneamente, ou seja, em período posterior ao dos fatos econômicos, conforme permissão no § 4º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com relação ao assunto, convém esclarecer que, nos termos da legislação de regência, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a regra de aproveitamento dos créditos apurados é sua utilização para desconto da contribuição devida no mês.

O § 1º do referido artigo dispõe que os créditos serão determinados aplicando-se a respectiva alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possa ser devidamente auferida dentro do período específico de geração do crédito:

Assim, o crédito não cumulativo, aproveitado ou não, deve ser apurado e demonstrado no seu devido período. Neste sentido, uma vez apurado, demonstrado e comprovado o crédito não cumulativo, e não tendo sido aproveitado no mês da sua competência, a legislação prevê a hipótese de sua inclusão como crédito extemporâneo, ou seja, o seu aproveitamento nos meses subsequentes, é o que dispõe o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, abaixo destacado:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Verifica-se que a legislação é cristalina, “o crédito não aproveitado em determinado mês”, ou seja, para uso em meses subsequentes, o crédito precisa primeiro existir, e, segundo, ele não pode ter sido aproveitado no mês de competência.

Portanto, ao contrário do que pretende a recorrente, não existe previsão legal que autorize o creditamento extemporâneo, assim entendido o reconhecimento

do crédito na escrituração fiscal em mês diverso daquele em que se originou. O que está previsto na legislação é o aproveitamento extemporâneo de crédito apurado e não aproveitado no mês de sua competência.

Para a utilização/aproveitamento dos créditos glosados como extemporâneos, seria necessário que restasse demonstrado pela manifestante que tal crédito foi registrado/apurado tempestivamente e que não foi aproveitado em períodos anteriores. O que não ocorreu no presente caso.

Tal demonstração deve ser feita por meio da retificação do Dacon/EFD-Contribuições e DCTF dos períodos em que se originaram, bem como em todos os demonstrativos subsequentes até o completo aproveitamento do crédito extemporâneo. Indispensável, ainda, a demonstração na escrituração contábil do contribuinte da apuração e aproveitamento ou não dos créditos.

A glosa deve, assim, ser mantida.

11) Da aplicação do princípio da verdade material

Neste tópico, a recorrente enumera os documentos anexados ao recurso voluntário, que foram, todos, considerados ao longo deste voto, sendo, assim, desnecessário qualquer comentário adicional.

12) Da necessidade de conversão do julgamento em diligência

Por fim, a recorrente requer a eventual conversão do julgamento em diligência:

Na remota hipótese de Vossas Senhorias não se convencerem das alegações da Recorrente a partir de todos os elementos de prova já apresentados, na forma do art. 2918 do Decreto-Lei nº 70.235/72 e art. 18, inciso I19, da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), requer-se a conversão do julgamento do presente recurso em diligência, com o intuito de confirmar o alegado.

(...)

A propósito, esse trabalho, além de afastar as descabidas e equivocadas glosas, ainda corrobora a boa-fé da ora Recorrente em se esforçar ao máximo para levantar toda e qualquer documentação que seja necessária, a fim de demonstrar a possibilidade de apropriação dos créditos pleiteados.

Ademais, no caso em questão, a realização de diligência, além de extremamente necessária ao deslinde da controvérsia, não tem intuito protelatório e se mostra totalmente pertinente, de forma que, sem a qual, impossível seria atingir a verdade material, princípio no qual está calcado o processo administrativo, conforme anteriormente mencionado.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligência, em conformidade com o art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação,

podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, “caput”, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

No presente caso, considero desnecessária a diligência, já que todos os elementos necessários para o julgamento estão colocados no processo e foram suficientes para o deslinde do presente julgamento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar parcial provimento para reverter: 1) as glosas de despesas com caixas de papelão utilizadas no transporte de produtos; 2) as glosas relativas a crédito presumido de leite in natura; 3) as glosas relativas a serviços de industrialização por encomenda; 4) as glosas relativas a fretes internos; 5) as glosas relativas a fretes de vasilhames e sacarias; 6) as glosas relativas a fretes para serviços laboratoriais e 7) as glosas relativas a serviços de armazenagem.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel