



Processo nº 10380.907696/2013-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-009.634 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 23 de fevereiro de 2021
Recorrente DEL MONTE FRESH PRODUCE BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003). EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS *IN NATURA*. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais na atividade de produção das frutas *in natura* e a consequente venda no mercado interno e a exportação. Os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas *in natura*, mantendo a integridade delas, em virtude de sua fragilidade.

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003). AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, PNEUS, COMBUSTÍVEIS, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E REPAROS E OUTROS GASTOS GERAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito de crédito indicado nas declarações incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas (art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15).

APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DOS CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado. O aproveitamento de crédito extemporâneo implica na prova de que não houve duplicidade na apropriação (no período em que deveria ter sido aproveitado e naquele em que se pretende a sua utilização), sendo necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. Por isso, tal conduta é vinculada integralmente à recomposição da escrituração acompanhada de documentação contábil e fiscal idôneas, nos termos dos art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

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

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativo – Mercado Interno, relativo ao 1º trimestre de 2009, pleiteado pela contribuinte acima identificada, por meio eletrônico sob nº 21015.34294.280212.1.1.11-8159, no valor de R\$ 132.392,38 (fls.40/44).

Vinculadas ao pedido de ressarcimento, transmitiu as seguintes Declarações de Compensação – DCOMP, conforme fls. 45/54:

13708.40294.280912.1.3.11-0304

02962.40543.200813.1.3.11-8344

Com base, na informação fiscal de fls. 55/59 (planilhas de fls. 60/67), a DRF de origem, por meio do despacho decisório de fls. 68/70, deferiu parcialmente o pleito, reconheceu crédito no valor de R\$ 101.436,64, homologou a DCOMP transmitida em 28/09/12 e, parcialmente a DCOMP transmitida em 20/08/2013, vinculada ao pedido de ressarcimento até o limite de crédito reconhecido, não havendo valor a ser restituído/ressarcido para o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER 21015.34294.280212.1.1.11-8159.

O deferimento parcial decorreu de seguintes glosas efetuadas em determinados créditos considerados pela contribuinte:

- no valor de R\$ 8.414,81 (conforme planilha de fls. 60/61), do qual R\$ 3.802,51 se refere a COFINS não cumulativa não tributada no mercado interno, relativos às despesas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em

embalagens, pois de acordo com o disposto pelo art. 3º da Lei nº 10.833/2003, combinado com o § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, e art. 6º do Decreto nº 4.544/2002, “somente dão direito ao crédito de Cofins as embalagens que acondicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito de Cofins”;

- no valor de R\$ 55.249,14, (conforme planilhas de fls. 62/66), do qual R\$ 25.515,79 se refere a COFINS não cumulativa não tributada no mercado interno, relativos às alegadas aquisições de materiais de manutenção, combustíveis, manutenção e reparos, outros gastos gerais e pneus, por não ter o contribuinte comprovado que tais despesas se enquadram em hipótese de custo, despesa ou encargo que dê direito à apuração de crédito de COFINS, conforme art. 3º da Lei 10.833/2003 (na resposta à intimação a empresa relacionou genericamente supostos gastos com materiais de manutenção, combustíveis, manutenção e reparos outros gastos gerais e pneus, não detalhando as notas fiscais indicando a data de emissão, fornecedor, CFOP, descrição do produto, NCM e respectivo valor, como aconteceu com a outra planilha onde relacionou outros bens que entendeu serem insumos com direito a crédito - com isso, restou a auditoria interna impossibilitada de aferir a procedência e a datas dos créditos apurados pelo contribuinte);

- no valor de R\$ 3.043,23 (conforme planilha de fl. 67), do qual R\$ 1.668,52 se refere a COFINS não cumulativa não tributada no mercado interno, relativos a crédito extemporâneo - notas fiscais emitidas no ano de 2008 (que constam das planilhas apresentadas pela contribuinte), pois o art. 28, § 2º, inciso I, da Instrução Normativa nº 900, de 2008, vigente à época da formulação do pedido, impõe que o pedido de resarcimento deverá se referir a um único trimestre-calendário e o art. §1º, inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, preceitua que os créditos de Cofins calculados em relação bens e serviços utilizados como insumo será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º sobre o valor dos itens adquiridos no mês.

Cientificada do despacho decisório em 12/12/2017, (AR de fl. 70), a contribuinte apresentou, em 11/01/2018, a manifestação de inconformidade de fls. 17/39, que após proceder ao relato dos fatos, alega em síntese, que:

Dos créditos de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte.

- o direito de aproveitamento dos créditos de PIS e de COFINS está previsto no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que regula a COFINS, e, no que importa, tem redação absolutamente idêntica ao artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, que, por sua vez, regula a Contribuição do PIS;

- os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte, certamente, foram empregados na produção dos produtos destinados à venda, uma vez que compõem o que é entregue ao comprador, se o que o comprador recebe, na operação de compra e venda, inclui esses materiais, não há como negar que eles fizeram parte da produção que resultou naquele objeto final, há de se saber, portanto, apenas se esses itens são utilizados como insumo nessa produção, e não de alguma outra forma que a lei não autoriza como geradora de crédito;

- as definições de insumo do artigo 6º do Decreto 7.212/2010 – que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) — e do artigo 45, § 2º, da Lei 4.506/64 - que institui o

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) -, não são aplicáveis às contribuições sociais em questão;

- além de uma questão de legalidade tributária, que não permite que seja utilizada analogia para exigir tributo sem previsão legal, é evidente que não se pode simplesmente tomar emprestados conceitos que servem para tributos com fatos geradores absolutamente diversos;

- não havendo legislação específica que dê os exatos sentido e alcance à expressão "insumos" empregada nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tal função, há de ser delegada aos intérpretes da norma, que são tanto os seus destinatários quanto, principalmente, o Poder Judiciário, que ostenta a função constitucional de dizer o Direito definitivamente;

- um dos seus destinatários — a Receita Federal do Brasil — ao tornar pública a sua interpretação daquela expressão, por meio das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, definiu o termo como *"a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado"* ou *"os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto"*, agindo mal ao fazê-lo, pois incorreu no erro, já descrito, de tomar emprestado, sem cautelas, a definição de insumos feita para servir ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

- a melhor forma de encontrar o sentido e alcance da linguagem legislativa, na verdade, é a prescrita pela Lei Complementar nº 95/98, que, por expressa determinação constitucional, regula como deve ser elaborada a legislação do País, ao estabelecer que na redação legislativa devem ser utilizadas as palavras e as expressões em seu sentido comum, e a definição de "insumo" que consta do dicionário é *"Elemento ou conjunto de elementos que entra na produção de bens ou serviços."*;

- há, portanto, perfeita harmonia sobre qual o sentido comum, conforme referido pela Lei Complementar 95/98, do termo "insumos": é tudo que faz parte do processo produtivo de bens ou serviços;

- no caso específico da Del Monte, que vende principalmente frutas para exportação, não haveria como fazer chegar seu produto ao consumidor final, sem a proteção que os pallets, cantoneiras e demais embalagens externas proporcionam, pois sem esses materiais, não há meio de transporte conhecido pelo homem que garanta a manutenção de qualidade de frutas no percurso de um continente a outro, sendo óbvio que o movimento natural da viagem danificaria severamente alimentos frágeis, como bananas e mamões;

- a atividade geradora de receita é, portanto, indubitavelmente dependente de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagens de transporte, há essencialidade e há ligação tão direta quanto possível entre o material que se pretende gerador de crédito e a respectiva atividade geradora de receita;

- a literatura especializada é praticamente uníssona em sustentar o mesmo conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, aqui defendido (transcreve doutrina de Bruna Garcia Benevide, Fabiana Del Padre Tomé e Marco Aurélio Greco);

- por fim, a jurisprudência, principalmente administrativa, mas também judicial, vem sendo muito claramente pacificada no sentido proposto (transcreve jurisprudência do STJ e administrativa do CARF);

Dos Créditos de Gastos com Materiais de Manutenção, Combustíveis, Manutenção, Reparos, Pneus e Outros Gastos Gerais

- houve a mera leitura de uma Declaração, e, não encontradas algumas das informações desejadas pelo Nobre Auditor, ele simplesmente partiu para a presunção de que os créditos alegados não existiam, sem vigiar, examinar ou verificar se era assim de fato, não se deu o trabalho de intimar esta Contribuinte para fornecer nova planilha com os dados pretendidos, ou mesmo a documentação que os comprova;

- com efeito, a conduta do Fisco Federal que renuncia à cognição dos fatos tributáveis é, sem dúvidas, expediente ilegal e constitucional, uma vez que desrespeita a legalidade estrita do Direito Tributário, o devido processo legal e, especialmente, a busca pela verdade material, constitui esse comportamento caso típico de cerceamento de direito de defesa, pois foi tolhido o direito do administrado de produzir provas, o que seria absolutamente imprescindível para a formação do contraditório e, logo, do devido processo legal (transcreve doutrina de Hugo de Brito Machado e de Alberto Xavier e jurisprudência do CARF);

- só há duas alternativas ao caso concreto: declarar nulo o despacho decisório por cerceamento do direito de defesa ou converter o julgamento em diligência especificamente quanto a essa glosa, de modo a verificar, na escrituração fiscal da Contribuinte, os gastos por ela alegados, na forma por ela alegados;

- registre-se, por fim, que, embora vários dos dados mencionados pelo Nobre Auditor como omitidos, de fato, não tenham constado nas planilhas, algumas dessas informações, em verdade, foram fornecidas, como é o caso das datas em que foram feitos os gastos, e, ainda, que não há qualquer indício de controvérsia de direito em relação a essa glosa, pois o Despacho trata unicamente da falta de fornecimento das informações necessárias para a atividade fiscalizatória, sem, contudo, fazer qualquer referência à impossibilidade de compensação daqueles créditos caso fossem conhecidos e verdadeiros os dados supostamente não informados, portanto tais créditos são compensáveis;

Dos Créditos Glosados por Aproveitamento Extemporâneo

- apesar de a nota fiscal ter sido emitida ainda no ano calendário de 2008, a entrada dos produtos no estabelecimento da Del Monte ocorreu apenas no ano de 2009, pelo que só poderiam ser aproveitados os créditos nesse último ano calendário!

- todas as notas fiscais glosadas pelo Ilustre Auditor têm data de emissão a partir de 23 de dezembro de 2008, ou seja, a meros 8 dias do fim do ano (uma, inclusive, é do dia 30/12/2008), e no período em que todas as empresas já se encontram de recesso, além de os serviços postais estarem severamente sobrecarregados, o uso do bom senso do cidadão médio já faria inferível que não foram entregues naquele ano as mercadorias constantes naquelas notas.

- as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem que o crédito será determinado mediante aplicação da alíquota sobre os insumos adquiridos no mês e a aquisição de determinado bem ocorre pela transferência de sua propriedade, no caso de bens móveis, pela sua tradição, entrega física do bem, como determina o art. 1.267 do Código Civil;

- assim, pouco importa a data de emissão da nota fiscal, para fins de apuração dos créditos, mas sim a data em que foi feita a transferência de propriedade, ou seja, a entrega do bem móvel no estabelecimento desta Contribuinte, no caso concreto, essas entregas só ocorrem no mês de janeiro de 2009, e tanto é assim que, na própria Planilha 3 que seguiu anexa ao Despacho Decisório, o mês de aproveitamento indicado é sempre janeiro de 2009, apenas uma semana depois da data de emissão da mais antiga nota lá relacionada;

-no mais, protestamos aqui, também quanto a essa glosa, o mesmo tratamento que há de ser conferido à anterior: nulidade, por falta de intimação da Contribuinte para esclarecer o fato antes de negar seu direito de crédito; ou, caso não se entenda assim, a conversão do feito em diligência, de modo a verificar o fato que alegamos;

Dos pedidos

- os imediatos recebimento e autuação desta Petição e documentos anexos;

- que se determine que todas as comunicações processuais sejam dirigidas em atenção ao advogado José Erinaldo Dantas Filho, OAB/CE N° 11.200, devendo as eventuais intimações ser enviadas para o seu endereço profissional - Rua Nunes Valente, N° 2604, CEP 60125-071, no município de, Fortaleza/CE sob pena de nulidade dos atos que vierem a ser praticados, conforme preceitua o §5º do art. 272 do Código de Processo Civil;

- a decretação de nulidade, por cerceamento de direito de defesa e diligências insuficientes, do Despacho Decisório 128186181, ou, subsidiariamente, a conversão do feito em diligência para proporcionar a produção de provas relativas aos gastos glosados;

- a total homologação das compensações efetuadas, revogando todas as glosas realizadas no Despacho Decisório 128286181.

A 15^a Turma da DRJ/SPO, Acórdão n.º 16-92.976, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de que o despacho decisório seria nulo por cerceamento do direito à ampla defesa, quando a decisão atacada, além de consignar as normas legais infringidas, contém a descrição do fato impeditivo do reconhecimento do pretenso direito creditório, permitindo ao contribuinte apresentar defesa com contestação especificada dos fatos e juntar os documentos que julgar pertinentes.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A realização de diligência tem por finalidade o esclarecimento de questões que ensejam dúvidas para o julgamento da lide, sendo indevida sua determinação para suprir encargo do sujeito passivo, o que configuraria indevida inversão do ônus da prova.

INTIMAÇÕES. ENDEREÇAMENTO

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, não se pode endereçar as intimações dos atos processuais aos procuradores da interessada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

PALLETS, CANTONEIRAS E DEMAIS PRODUTOS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE.

As embalagens que não são utilizadas no processo produtivo, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não geram, por conseguinte, direito ao crédito.

ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS.

Na relação processual relativa à verificação dos créditos da não-cumulatividade pretendidos pela contribuinte a título de pedido de restituição ou resarcimento e declaração de compensação, cabe a esta a demonstração da obediência aos parâmetros legais de apuração relativos à comprovação da existência e à natureza dos dispêndios.

APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DOS CRÉDITOS.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado. Para a utilização de créditos extemporâneos já apurados e demonstrados, mas não aproveitados no mês de competência, em meses subsequentes é indispensável a confirmação de que não foram utilizados em períodos passados, através da retificação das declarações respectivas.

Em recurso voluntário, a empresa defende o conceito de insumo segundo o critério da essencialidade, com base no precedente do STJ, REsp 1.221.170/PR, e ressalta a importância das embalagens de transporte para a venda das frutas *in natura*. Além disso, aponta a necessidade e essencialidade das despesas com aquisições de materiais de manutenção, combustíveis, serviços de manutenção e reparos, outros gastos gerais e pneus, sem os quais não poderia executar sua atividade empresarial. Aduz que o crédito extemporâneo pode ser apropriado apesar das notas fiscais terem sido emitidas no final do ano-calendário de 2008, já que a entrada dos produtos no estabelecimento só ocorreu em janeiro de 2009, defendendo que a transferência da propriedade de bens móveis é feita pela tradição, entrega física do bem móvel, nos termos do art. 1.267 do Código Civil.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

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

Na origem foi transmitido o PER nº 17863.26724.250908.1.1.08-8663, referente ao crédito de COFINS não cumulativa – Mercado Interno, do 1º trimestre de 2009. Vinculadas ao PER, transmitiu as DCOMPs nº 13708.40294.280912.1.3.11-0304 e nº 02962.40543.200813.1.3.11-8344.

A fiscalização, após verificar a legitimidade do crédito solicitado em PER/DCOMP, entendeu como não passíveis de creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003), as despesas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagens destinadas ao transporte e, por falta de prova, as aquisições de materiais de manutenção, combustíveis, serviços de manutenção e reparos, outros gastos gerais e pneus. No mais, glosou valores referentes a crédito extemporâneo de notas fiscais emitidas no ano de 2008, por violar as prescrições legais dessa matéria.

As glosas são tratadas a seguir.

Glosa dos créditos a título de insumo referentes às embalagens de transporte

A Recorrente assegura que as embalagens de transporte são essenciais para sua atividade, logo são insumos, nesses termos:

No caso específico da Del Monte, que vende principalmente frutas para exportação, não haveria como fazer chegar seu produto ao consumidor final, tão distante, sem a proteção que os *pallets*, cantoneiras e demais embalagens externas proporcionam. Sem esses materiais, não há meio de transporte conhecido pelo homem que garanta a manutenção de qualidade de frutas no percurso de um continente a outro, ou mesmo para regiões diferentes de um País continental como o Brasil: é óbvio que o movimento natural da viagem danificaria severamente alimentos frágeis, como bananas e mamões.

O emprego desses materiais, portanto, é medida para acondicionamento do que foi produzido, e é absolutamente essencial para a preservação de sua qualidade.

Registre-se, então, que, embora seja possível produzir frutas sem *pallets* e cantoneiras, não é possível vendê-las sem isto, e a mera produção, sem a venda a terceiros, não gera receita e, logo, não é atividade tributável pelo PIS ou pela COFINS.

Nessa perspectiva, é importante consignar, por oportuno, que a expressão do legislador, tanto na Lei 10.833/2003 quanto na 10.637/2002, é “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”. Ou seja, se o que gera crédito é justamente a produção para fins de venda, é um absurdo alegar que insumos utilizados para viabilizar a venda não geram crédito.

A atividade geradora de receita é, portanto, indubitavelmente dependente de *pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagens de transporte. Há essencialidade, e há ligação tão direta quanto possível entre o material que se pretende gerador de crédito e a respectiva atividade geradora de receita.

A contribuinte produz as frutas - abacaxis, melões, melancias e bananas - e as vende *in natura*, para o mercado interno e também para exportação.

Sem dúvida, as embalagens para transporte são essenciais e relevantes (REsp 1.221.170/PR) para a atividade da Recorrente. Isso porque os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade e integridade das frutas *in natura* destinadas à venda, diante da extrema fragilidade delas.

No mesmo sentido, cito dois recentes julgados desta 1^a Turma:

Acórdão n.º 3301-009.413, Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira, julg. 15/12/2020

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

A embalagem para transporte garante a integridade do produto acabado e constitui insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, pois atende aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp 1.220.170/PR.

Acórdão n.º 3301-008.922, Relator Salvador Cândido Brandão Junior, julg. 24/09/2020

PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

Por conseguinte, devem ser revertidas as glosas de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte, por serem insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

Glosa dos créditos de gastos com aquisições de materiais de manutenção, combustíveis, serviços de manutenção e reparos, outros gastos gerais e pneus

Afirmou a fiscalização:

Entretanto, na segunda planilha, a intimada relacionou genericamente supostos, gastos com materiais de manutenção, combustíveis, manutenção e reparos, outros gastos gerais e pneus, sem, contudo, relacionar as notas fiscais nos termos da primeira planilha. (...)

Também foram glosados créditos correspondentes às alegadas aquisições de materiais de manutenção, combustíveis, manutenção e reparos, outros gastos gerais e pneus, por não ter o contribuinte comprovado que tais despesas se enquadram em hipótese de custo, despesa ou encargo que dê direito à apuração de crédito de COFINS, conforme art. 3º da Lei 10.833/2003.

Como já retro mencionado, na planilha em que empresa relacionou genericamente supostos gastos com materiais de manutenção, combustíveis, manutenção e reparos outros gastos gerais e pneus, não houve o detalhamento das notas fiscais indicando a data de emissão, fornecedor, CFOP, descrição do produto, NCM e respectivo valor, como aconteceu com a outra planilha onde relacionou outros bens que entendeu serem insumos com direito a crédito. Com isso, restou a auditoria interna impossibilitada de aferir a procedência dos créditos apurados pelo contribuinte.

O recurso voluntário trouxe a mesma fundamentação da manifestação de inconformidade, no sentido de que tais dispêndios são necessários e essenciais para a produção da empresa, por pertencerem à sua atividade.

A empresa se defende desde o início contra a aplicação do conceito do IPI e, explicitamente, no recurso voluntário, aponta como insumo o bem ou serviço essencial ao processo produtivo, com emprego direto ou indireto.

No entanto, afirma a essencialidade, mas sem qualquer descrição da natureza de cada um dos itens glosados, tampouco como se relacionam ao processo produtivo.

É sabido que em processos de compensação, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do contribuinte (art. 170, do CTN c/c art. 373, do CPC/15).

Entendo que à empresa cabia descrever em detalhes todo o processo produtivo, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo, apontando as notas fiscais glosadas a que se referem.

Assim, na apuração de Cofins não-cumulativa a ser compensada, a prova da existência do direito de crédito indicado nas declarações incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas.

Compulsando os autos, entendo que os elementos constantes são suficientes para manter as glosas, porquanto não se trata de aplicar o conceito de insumo fixado pelo STJ, mas sim de falta de documentação que legitime os créditos pleiteados como problemática maior.

Em suma, as glosas de créditos decorrentes das despesas com materiais de manutenção, combustíveis, serviços de manutenção e reparos, outros gastos gerais e pneus devem ser mantidas.

Crédito Extemporâneo – Aproveitamento

No tocante à glosa de valores referentes a crédito extemporâneo de notas fiscais emitidas no ano de 2008, a motivação da autoridade fiscal foi: “o art. 28, § 2º, inciso I, da Instrução Normativa n.º 900, de 2008, vigente à época da formulação do pedido, impõe que o pedido de resarcimento deverá se referir a um único trimestre-calendário e o art. §1º, inciso I, do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, preceitua que os créditos de Cofins calculados em relação bens e serviços utilizados como insumo será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º sobre o valor dos itens adquiridos no mês”.

Por sua vez, a Recorrente defende o aproveitamento do crédito extemporâneo, sem submissão ao regime de competência, com os seguintes argumentos:

(...) apesar de a nota fiscal ter sido emitida ainda no ano calendário de 2008 (dois mil e oito), a entrada dos produtos no estabelecimento da Del Monte ocorreu apenas no ano de 2009 (dois mil e nove), pelo que só poderiam ser aproveitados os créditos nesse último ano calendário.

Todas as notas fiscais glosadas pelo Auditor possuem data de emissão a partir de 23 (vinte e três) de dezembro de 2008 (dois mil e oito), ou seja, a meros 8 (oito) dias do fim do ano, e no período em que todas as empresas já se encontram no período de recesso, além de os serviços postais estarem severamente sobrecarregados. O uso do bom senso do cidadão médio já faria inferível que não foram entregues naquele ano as mercadorias constantes naquelas notas.

Uma delas, inclusive, foi emitida no dia 30 (trinta) de dezembro, último dia útil do ano.

Impossível que tenha havido a entrada do insumo ainda no mesmo ano calendário da emissão da Nota Fiscal.

Tratamos, neste caso, de créditos decorrentes do uso de bens e serviços como insumo na produção de produtos (SIC) destinados à venda, nos termos do art. 3º, II, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Por isto, é aplicável o §1º, I, do mesmo artigo, que regula a situação discutida nos seguintes termos:

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados dos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Ora, a aquisição de determinado bem ocorre, por óbvio, pela transferência de sua propriedade. A transferência de propriedade de bens móveis, com efeito, é feita pela tradição, ou seja, pela entrega física do bem móvel, como determina o artigo 1.267 do Código Civil, a seguir reproduzido:

Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

Assim, pouco importa a data de emissão da nota fiscal, para fins de apuração dos créditos, mas sim a data em que foi feita a transferência de propriedade, ou seja, a entrega do bem móvel no estabelecimento desta contribuinte. No caso concreto, essas entregas só ocorrem no mês de janeiro de 2009 (dois mil e nove), e tanto é assim que, na própria planilha 3, que seguiu anexa ao Despacho Decisório, o mês de aproveitamento indicado é sempre janeiro de 2009 (dois mil e nove), apenas uma semana depois da data de emissão da mais antiga nota lá relacionada. (...)

Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração é possível, como defendido pelo contribuinte, cumprindo à fiscalização a verificação se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente, além da observância a delimitação do conceito de insumo adotado pelo CARF.

Por fim, devemos mencionar que o único limite estabelecido em lei para o aproveitamento de créditos fiscais no Direito Brasileiro é a prescrição, o que não ocorreu no caso concreto, pois foi efetuado o pedido administrativo de aproveitamento. Mero regulamento, como era a então vigente Instrução Normativa 900/2008 não tem o poder de limitar o aproveitamento de crédito concedido por lei. Se apenas pelo fundamento da referida Instrução Normativa, não há como limitar a compensação a um único trimestre específico.

Não há razão nas alegações da contribuinte.

Em primeiro lugar, o argumento de que a transferência da propriedade de bens móveis foi feita pela tradição em 2009 (cf. art. 1267, do Código Civil) não subsiste diante do disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A Lei prescreve que a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade obedecem ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório se refira ao período de apuração correspondente. Dessa forma, a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado se dá na data de emissão dos documentos fiscais.

Como bem apontou a DRJ, uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação admite o creditamento extemporâneo conforme § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, “contudo, não dispõe que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam sê-lo das contribuições devidas nos meses subsequentes”.

Ademais, o aproveitamento de crédito extemporâneo implica na prova de que não houve duplicidade na apropriação (no período em que deveria ter sido aproveitado e naquele em que se pretende a sua utilização), sendo necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração.

Por isso, tal conduta é vinculada integralmente à recomposição da escrituração acompanhada de documentação contábil e fiscal idôneas, nos termos dos art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15, que estão ausentes nos autos.

Conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora