



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.723933/2012-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3102-002.490 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente IBACEM AGRICOLA, COMERCIO E EXPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O regime da não cumulatividade do PIS admite o desconto de créditos calculados em relação a embalagens (pallets, cantoneiras e demais produtos) utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas destinadas ao mercado exterior, uma vez que tais embalagens, necessárias à preservação da carga, se enquadram no conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003 e critérios da essencialidade e relevância constante, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, dar parcial provimento para reverter as glosas sobre pallets, cantoneiras e demais produtos de embalagens utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas; e ii) por maioria, para manter a glosa sobre “Equipamentos não relacionados à produção”. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues que revertia a glosa. A Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães acompanhou o relator pelas conclusões nesse item por entender que houve deficiência probatória por parte da recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente)

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se da análise do Pedido de Ressarcimento, referente a créditos de PIS não-cumulativo vinculado a receita de exportação do 3º trimestre de 2008, no valor total de R\$ 3.676,30. A empresa queria que parte do crédito pleiteado fosse utilizado para compensação com débitos discriminados nas Dcomps abaixo relacionadas:

Nº PERDCOMP	Tributo	PA	Vencimento	Principal	Juros e Multa	Total
15790.04461.230111.1.3.08-1050- Orig	1708-06 IRRF	Nov-2010	20/12/2010	1.357,46	170,35	1.527,81
05989.55062.110412.1.7.08-9702-Relf.	1708-06 IRRF	Out-2010	19/11/2010	1.641,90	360,01	2.001,91
07776.17178.240111.1.3.08-3623 - Orig.	3426-02 IRRF	3 dec/ Out-2010	04/11/2010	41,57	9,10	50,67
Total de Débitos				3.040,93	539,46	3.580,39

Em 20.06.2012, a autoridade fiscal decidiu homologar parcialmente as compensações efetuadas, por entender que a contribuinte não possuía o direito creditório no montante declarado. Reconheceu-se o valor de R\$ 498,07 como passível de ressarcimento/compensação. Por meio do Termo de Verificação Fiscal nº 54192291 emitido em 13.06.2012, afirmou-se, em resumo, que:

1. A compensação é forma de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do art. 156 da Lei nº 5.172/1966 (CTN). Para sua efetivação faz-se necessário, entretanto, que o crédito do sujeito passivo contra a fazenda Pública seja dotado de liquidez e certeza. É exigência contida no caput do art. 170 do CTN (...);
2. Neste sentido, e no intuito de verificar a exatidão das informações prestadas pelo contribuinte bem como se o crédito pleiteado está dotado de liquidez e certeza, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal Diligência nº 05.1.02.00-2012-00123-9.
3. Mediante análise comparativa entre os arquivos digitais, com as memórias de cálculo do contribuinte, foram constadas situações passíveis de glosas, quais sejam:
4. Glosa efetuada nas fichas 6 A – Bens utilizados como insumos:
 - 4.1. **Embalagens para transporte:** Os referidos itens de embalagens, não ensejam creditamento nas suas aquisições, posto que, não são incorporados ao produto durante o processo de produção (embalagens de apresentação), conforme determina § 4º, do art. 8º, da IN SRF nº 404/2004, mas apenas depois de concluído o processo de produção, destinando-se portanto, tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte).
 - 4.2. **Fertilizantes e defensivos agrícolas:** não são passíveis de creditamento visto que, os bens adquiridos, a partir da entrada em vigor do Decreto nº 5.195/2004, não estão sujeito ao pagamento das contribuições, hipótese de alíquota zero, condição esta, necessária para o aproveitamento do crédito, conforme estabelecido no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

4.3. **Equipamentos não relacionados à produção:** Os referidos itens não ensejam creditamento nas suas aquisições, posto que não são utilizados durante o processo de produção, conforme determina § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 404/2004, mas apenas depois de concluído o processo de produção. Os equipamentos têm como finalidade, tão somente de controle dos gases e da temperatura dentro do contêiner, utilizados para exportação dos produtos.

Diante dos fatos narrados acima, a autoridade fiscal, em consonância com o art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, apurou o total de crédito de PIS-exportação, passível de utilização, conforme planilha abaixo:

Ato contínuo, a DRJ-FORTALEZA (CE) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

Período de apuração: 01.07.2008 a 30.09.2008

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Esse entendimento tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002 c/c o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014, bem como da Nota Explicativa PGFN n.º 63/2018 e Parecer Normativo Cosit n.º 05, de 17 de dezembro de 2018.

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.

EQUIPAMENTOS UTILIZADOS APÓS O PROCESSO DE PRODUÇÃO.

Não podem ser considerados insumos gastos com bens e serviços utilizados após o processo de produção.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento parcial do seu direito creditório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Trata o processo de pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo sobre mercadorias destinadas à exportação, atrelado a pedidos de compensações (Perdcomps), no valor de R\$ 3.676,30, referente ao 3º trimestre/2008, homologado parcialmente pela Autoridade Tributária no montante de R\$ 498,07, uma vez que se identificou a apropriação indevida de créditos decorrentes de: i) embalagens de transportes; ii) bens sujeitos à alíquota zero (fertilizantes e defensivos agrícolas) e iii) equipamentos não relacionados com a atividade produtiva.

Para esta instância administrativa restaram as discussões referentes às glosas subsistentes constantes dos itens (i) e (iii). Quanto ao item (ii), houve preclusão, visto que a empresa não apresentou impugnação sobre essa matéria.

Feitas essas breves considerações para facilitar a compreensão das matérias em debate, passa-se à análise dos créditos glosados subsistentes em seus argumentos de mérito.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) 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, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal na emissão do despacho decisório aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

O acórdão recorrido, por sua vez, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, norteou o julgamento para efeito de caracterização dos itens glosados como insumos, segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Passa-se então à análise das glosas remanescentes.

Embalagens de transporte

Explica a Recorrente que a Fiscalização glosou créditos de aquisições de pallets, cantoneiras e afins, cuja utilização se dá na composição de embalagens de transporte e proteção das frutas produzidas destinadas ao exterior, tendo como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores e promovendo, assim, uma eficiente movimentação e proteção das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos containeres, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até o destino final para exportação.

Conclui afirmando que os pallets, cantoneiras e afins são insumos de produção essenciais para a produção das frutas, armazenagem e movimentação, não sendo concebível sua eliminação do processo produtivo, razão pela qual perfeitamente cabível os respectivos créditos de PIS e COFINS. Por conseguinte, deve ser reformado o acórdão, ora recorrido.

Feitas essas breves considerações sobre a utilização dos materiais glosados pela empresa, passa-se à análise dos argumentos da Recorrente.

No caso, percebe-se que os pallets e caixas de madeira são essenciais no processo produtivo da empresa, uma vez que são utilizados para movimentar e manter a integridade das mercadorias produzidas pela empresa (frutas), compondo também a embalagem da mercadoria produzida a ser exportada, condição fundamental para manter a sua qualidade.

Como se sabe as frutas são tipo de alimentos extremamente perecível, sujeito a perdas das suas propriedades ou descarte, caso sejam amassadas, por exemplo. Em razão da fragilidade, esses bens produzidos são extremamente suscetíveis a perdas, o que exige que seu transporte seja feito de modo a preservá-los de qualquer dano. Segundo a Embrapa (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária)³, de cada 100 kg de frutas produzidas nos países, cerca de 50 kg são desperdiçadas, sem chegar ao consumidor final, sendo a maioria dessas perdas relacionada ao transporte completamente inadequado.

Os pallets, cantoneiras e afins compõem a embalagem para a movimentação e armazenagem, atuando para que elas (frutas) não sofram deterioração ou até mesmo perda durante o transporte e armazenagem.

Em conclusão, os gastos com os pallets e caixas de madeira devem ser considerados essenciais ao processo produtivo, em consonância com os conceitos **de essencialidade ou relevância** da despesa no voto da Ministra **Regina Helena Costa, proferido no julgamento do** Resp nº 1.221.170/PR, uma vez que contribuem para integridade da mercadoria produzida (frutas) dentro do local de estocagem e no trajeto até o destino final para exportação, nesse último caso não retornando. Em consequência, devem ser considerados insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Nesse mesmo sentido, é a jurisprudência das turmas do CARF, destacando-se os seguintes julgados:

³ EMBRAPA. Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. Disponível em: www.embrapa.br.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O regime da não cumulatividade da COFINS admite o desconto de créditos calculados em relação a embalagens (pallets, cantoneiras e demais produtos) utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas destinadas ao mercado exterior, uma vez que tais embalagens, necessárias à preservação da carga, se enquadram no conceito de insumo estabelecido pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

(Acórdão nº 3802001.430, 2ª Turma Especial, sessão realizada em 28 de novembro de 2012, relatoria do Conselheiro Francisco José Barroso Rios)

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS

Os pallets são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Acórdão nº 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91, sessão realizada em 27 de setembro de 2017)

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. PALETES. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

A respeito de paletes, encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esse insumo, quais sejam: i) a importância dos paletes para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

(Acórdão nº 3402004.954 do Processo 10835.722067/2013-62, sessão realizada em 28 de fevereiro de 2018)

O STJ também reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253), tal como ocorre no presente caso. Abaixo, reproduz-se a ementa sintetizadora do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N.10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

(negritos nossos)

Por tais motivos, deve ser cancelada a glosa relativa aos créditos com pallets, cantoneiras e afins.

Equipamentos não relacionados à produção

Conforme explicitado no relatório, as despesas glosadas nesse item se referem a aquisição de equipamentos que são utilizados para o controle dos gases e da temperatura dentro do contêiner utilizado para exportação dos produtos.

A Recorrente aduz que uma simples análise da finalidade dos aparelhos glosados descritos abaixo é suficiente para revelar a sua essencialidade e relevância para com o transporte e armazenagem das frutas, sendo, portanto, despesas necessárias à produção, geradoras dos créditos de PIS e Cofins. Vejamos:

a) TERMOGRAFO C/ TEMP: Aparelho utilizado para registrar a temperatura do container da origem ao destino.

b) FILTRO: Retardar a maturação da fruta durante a viagem em container.

c) APARELHOS PARA FILTRAR GASES RE: Retardar a maturação da fruta durante a viagem em container.

Sem razão à Recorrente.

Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), o tratamento de bens relacionados com o ativo permanente, tem o seguinte regramento:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, Lei n.º 8.218, de 1991, art. 20, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

(negrito nosso)

Observa-se que os gastos com bens do ativo permanente, tem regramento específico no art. 301, do RIR/99 e extrai-se do referido dispositivo que as despesas com aquisição equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, pagas à pessoa jurídica domiciliada no país, não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano. Caso ocorra o aumento da vida útil do bem e este for superior a um ano, deverão então ser capitalizados tais gastos, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

No caso sob análise, pelas características dos bens apresentadas pela Recorrente em sua defesa, resta evidente que se tratam de bens que necessitariam ser imobilizados e tomados como custos/despesas como fez a recorrente a fim de se beneficiar do crédito integral das contribuições.

Ainda, a Recorrente não faz jus ao correspondente direito a crédito da depreciação dos citados bens, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, visto que tais bens não são utilizados no processo produtivo da empresa, mas em etapa de pós produção e a Recorrente sequer trouxe aos autos comprovação do cálculo dessas parcelas.

Como se sabe, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I) e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

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

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Assim, mantém-se a glosa na aquisição de equipamentos.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre pallets, cantoneiras e demais produtos de embalagens utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo