



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.912078/2012-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.478 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2020
Recorrente UGBP - PRODUCAO E EXPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com caixas e ripas de madeira, contentores, linhas e sacos de tela e termógrafos.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO X DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Não há previsão legal para homologação tácita em relação a pedido de restituição, porém, por força do § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega do pedido ou declaração de compensação. Findo esse prazo sem que a autoridade administrativa se pronuncie acerca de tal pedido de compensação ou declaração de compensação ocorrerá a denominada homologação tácita da compensação de débito efetuada pelo interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recursos voluntário para reconhecer e para declarar a ocorrência de homologação tácita da Dcomp n. 08005.32328.250107.1.3.09-5809 diante do transcurso de mais de cinco anos entre o seu protocolo e a veiculação do despacho decisório, operado a homologação tácita, bem como para reconhecer o direito ao crédito sobre caixas e ripas de madeira, contentores, linhas e sacos de tela e termógrafos.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos dos autos, adoto parcialmente o relatório da DRJ/RPO, o qual transcrevo abaixo:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no valor de R\$ 16.565,16, do primeiro trimestre de 2006, cumulado com Dcomp.

A DRF em Vitória - ES elaborou o Despacho Decisório de fl. 123, no qual deferiu o valor de R\$15.214,45, homologando parcialmente a DComp apresentada, nos termos do PARECER SEFIS nº 151/2012 (fls. 64/73).

Assim constou do Despacho Decisório:

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos Informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 25166.18752.080708.1.3.09-9072

A fiscalização da DRF elaborou o referido Parecer 151, no qual explicou as glosas efetuadas e os cálculos indicando um crédito inferior ao pleiteado pela empresa. Em síntese, foram glosados os créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nem estariam relacionados na legislação de regência.

Inicialmente, em análise à documentação apresentada, o Auditor-fiscal assim entendeu:

17. Analisando os créditos considerados pelo contribuinte, verificamos que as aquisições dos materiais mencionados acima, não se enquadram no conceito do insumo para fins da apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, uma vez que não podem ser considerados como "material de embalagem" utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Tal glosa refere-se a paletes e materiais utilizados na embalagem, tal como o papel Kraft, confira-se:

23. O contribuinte considerou como base para cálculo dos créditos da Cofins não cumulativa, às aquisições de: termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de paletes, fita pet 16mm, selo metálico 16mm, saco de tela, selador pet 16, linha para saco de tela, papel kraft e prego com cabeça). Tais materiais destinam-se à movimentação, armazenagem e transporte de produtos, portanto, não geram direito ao crédito da contribuição da Cofins não-cumulativa.

24. O mesmo ocorrendo com as caixas de madeira de 7 kg, 15 kg, 20 kg que não possuem qualquer acabamento especial ou rotulagem de função promocional que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado ou da perfeição do seu acabamento, servindo apenas para acondicionar o mamão para o transporte, conforme informado pelo contribuinte (as fotos das embalagens encontram-se no anexo I deste relatório).

Além disso, a autoridade fiscal também glosou o frete na operação de compra dos materiais (termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios), destinados exclusivamente para transporte do mamão, também não geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, sendo assim, os referidos valores também foram glosados. Cientificada do Despacho Decisório e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls.03/23, alegando, preliminarmente, que o entendimento do Sr. Fiscal contraria a jurisprudência mais recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dos Tribunais, não podendo prosperar e também entende que

ocorreu a homologação tácita dos créditos referidos no PER 05954.89799.250107.1.1.09-2599:

De acordo com o art. 74, § 6º da Lei 9.430/96, "A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados", isto é, a apresentação de PER/DCOMP pelo sujeito passivo constitui crédito tributário da União.

O parágrafo 5º do mesmo artigo determina que a União deve analisar o PER/DCOMP em 05 (cinco) anos a partir de sua apresentação.

Nesse contexto, como relatado pelo Sr. Fiscal, o crédito da impugnante foi por ela constituído em 25/01/2007, quando da transmissão das PER/DCOMP 05954.89799.250107.1.1.09-2599 e 08005.32328.250107.1.3.09-5809.

Discorreu sobre a não cumulatividade das contribuições para o PIS e para a Cofins e entendeu que:

Assim, em síntese, o Sr. Fiscal, a partir do conceito de insumos determinado pela IN SRF 404/04 e de uma analogia com a legislação do IPI, entendeu que somente as embalagens que se incorporam ao produto podem ser consideradas "insumos" e gerar créditos de Cofins. Em oposição, as caixas de madeira utilizadas pela impugnante para o transporte dos mamões não poderiam ser consideradas "insumos", eis que tais embalagens não se incorporam aos produtos, servindo apenas para seu transporte (não são "embalagens para apresentação").

Continua, discorrendo sobre a não cumulatividade e a equiparação com a forma de apuração do IPI. Cita jurisprudência do Carf e do Poder Judiciário.

Nesta esteira entende que a Instrução Normativa SRF 404/04 é ilegal:

De tudo quanto exposto, pode-se concluir que a Instrução Normativa SRF 404/04, ao equiparar o conceito de "insumo" para fins de creditamento de COFINS ao conceito de "insumo" da legislação do IPI, incorreu em ilegalidade, posto que não é lícito à norma infralegal limitar o conceito amplo estabelecido pela Lei 10.833/03.

Quanto às glosas havidas relativas à aquisição de: termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de paletes, fita pet 16mm, selo metálico 16mm, saco de tela, selador pet 16, linha para saco de tela, papel kraft e prego com cabeça) e os créditos apurados com compra de caixas prontas para transporte das frutas, argúi que se não adquirir tais produtos não conseguirá comercializar as frutas.

Cita acórdão do Carf e defende que, por serem essenciais à atividade empresarial, esses materiais devem, sim, ser considerados como geradores de créditos da COFINS, pois se encaixam perfeitamente no conceito de insumo previsto na legislação da contribuição.

Quanto aos créditos apurados referentes a frete, entendeu que a interpretação do Sr. Fiscal diverge do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Argumenta que a fiscalização reconheceu expressamente que todos os créditos a título de fretes nas compras glosados se referiam a frete nas compras dos insumos:

Assim, uma vez que os valores dos fretes glosados se referem a fretes nas operações de compras de insumos, como reconhecido pelo Sr. Fiscal, as glosas são indevidas, devendo ser anuladas também nesse ponto.

Finaliza solicitando a homologação das DComp apresentadas. ”

Diante disso, a DRJ/RPO, por meio do acórdão n.14-56.079 de 22/01/2015, concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, mantendo integralmente as glosas realizadas pela fiscalização, conforme se verifica pela ementa da referida decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, 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 incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. NORMAS VIGENTES.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade das normas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário repisando os termos da manifestação, dando especial ênfase aos argumentos relacionados à existência de homologação tácita de um dos PER/DCOMPs em razão do transcurso de mais de cinco anos entre a data de transmissão do pedido e o despacho decisório, bem como, da essencialidade dos insumos glosados à atividade da empresa, de forma que deve ser reconhecido o crédito a eles relacionado. Ao final, pede provimento para que o pedido seja deferido e o crédito requerido homologado em sua totalidade.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Conforme destacado no relatório, o presente processo versa sobre pedidos de ressarcimento seguidos de pedidos de compensação transmitidos entre 25/01/07 e 08/08/2011, os quais foram parcialmente homologados por despacho decisório proferido pela fiscalização em 05/12/12 (fl.123). Os itens glosados, referentes a aquisição de termógrafo, palets e seus

acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de palets, fita pet, selo metálico, saco de tela, selador, linha para saco de tela, papel kraft e prego com cabeça, além de créditos decorrentes da compra de caixas prontas para transporte dos alimentos e dos fretes relativos às compras desses insumos, foram objeto de manifestação de inconformidade, bem como do presente recurso voluntário.

Assim, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise pela questão relativa à homologação tácita aventada pela recorrente para, em seguida, adentrar na discussão sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS e, a partir disso, proceder com a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

I – Da existência de homologação tácita

A recorrente defende a ocorrência de homologação tácita para uma parcela dos pedidos de restituição e compensação, uma vez que teria decorrido prazo superior a cinco anos entre os protocolos e o despacho decisório de 05/12/12.

Primeiramente, cabe destacar que a nova redação do §5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, dada pelo art. 17 da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, estabelece prazo para homologação de pedidos de compensação convertidos em Declaração de Compensação (conforme §4º, do mesmo artigo) de cinco anos, contados da data de protocolo do pedido, operando-se, a partir daí, a homologação tácita. Portanto, pedidos de restituição não são alcançados por esta previsão legal, conforme se verifica abaixo:

***Art. 74.** O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

[...]

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

[...] (grifo nosso)

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Interna COSIT n. 1/2006, esclarece as hipóteses em que a homologação tácita poderá ocorrer, esclarecendo que a mesma não se aplica para pedidos de restituição:

ASSUNTO : Homologação tácita de compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação.

*EMENTA : **PEDIDO DE COMPENSAÇÃO CONVERTIDO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO.** INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA PARA PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO NÃO CONVERTIDOS EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. **OBRIGATORIEDADE DE EXAME DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.** CABIMENTO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE CONTRA O NÃO-RECONHECIMENTO DO CRÉDITO OBJETO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.*

O prazo para a homologação de compensação requerida à Secretaria da Receita Federal tem sua contagem iniciada na data do protocolo do pedido de compensação convertido em declaração de compensação.

Será considerada tacitamente homologada, mediante despacho proferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito.

Não foram convertidos em declaração de compensação os pedidos de compensação de créditos de terceiros, “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 1969, título público, crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado e crédito que não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Os pedidos de compensação não convertidos em Declaração de Compensação não estão sujeitos à homologação tácita e devem ser deferidos ou indeferidos pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal.

Na hipótese de pedido de compensação convertido em declaração de compensação, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, após reconhecer a homologação tácita da compensação declarada, deve se posicionar quanto à procedência e ao montante do crédito do sujeito passivo para com a União.

Quando o crédito for reconhecido e tiver valor superior ao total do débito objeto da compensação tacitamente homologada, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal deverá promover a restituição do saldo creditório remanescente que foi objeto de pedido de restituição, desde que inexistam outros débitos a serem compensados com o referido crédito.

Ainda que haja o reconhecimento da homologação tácita da compensação pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, é cabível a apresentação de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do direito creditório quando o crédito informado pelo sujeito passivo em seu pedido de compensação convertido em declaração de compensação não for integralmente reconhecido.

A DRJ, ao apreciar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do crédito objeto do pedido de restituição cumulado com pedido de compensação, pode reconhecer o exato valor do crédito do sujeito passivo para com a União, bem como o exato valor do débito compensado.

DISPOSITIVOS LEGAIS : Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 1º; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59; Lei nº 8.748, de 1993, arts. 2º e 3º, inciso I, este com a redação determinada pelo art. 28 da Lei nº 10.522, de 2002; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002 e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003; Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004, arts. 48, 69 e 70. (grifo nosso)

Nestes termos, não procede os pedidos da recorrente quando aos PERs, cabendo a análise tão somente dos pedidos de compensação.

Avaliando a tabela elaborada pela fiscalização (fl. 67), verifica-se que a Dcomp n. 08005.32328.250107.1.3.09-5809, transmitida em 27/01/2007 teve sua análise realizada pela fiscalização em período superior a cinco anos, o que não ocorreu com as demais, sendo apenas ela objeto da presente análise, senão vejamos:

Nº PER/DCOMP	VALOR	TIPO	PERÍODO DE APURAÇÃO	DATA TRANSMISSÃO
05954.89799.250107.1.1.09-2599	16.565,16	PER	1º TRIM 2006	25/01/2007
08005.32328.250107.1.3.09-5809	14.846,22	DCOMP	1º TRIM 2006	25/01/2007
25166.18752.080708.1.3.09-9072	1.718,94	DCOMP	1º TRIM 2006	08/07/2008
32772.00316.080708.1.1.09-0372	17.975,93	PER	2º TRIM 2006	08/07/2008
31764.28072.080708.1.3.09-1414	17.795,92	DCOMP	2º TRIM 2006	08/07/2008
33857.48405.071008.1.3.09-6040	180,01	DCOMP	2º TRIM 2006	07/10/2008
02465.11484.120509.1.1.09-2677	26.548,07	PER	2º TRIM 2008	12/05/2009
23198.79227.120509.1.3.09-8584	26.548,07	DCOMP	2º TRIM 2008	12/05/2009
30589.77915.120509.1.1.09-9009	22.656,07	PER	3º TRIM 2008	12/05/2009
08348.64200.120509.1.3.09-0074	18.484,15	DCOMP	3º TRIM 2008	12/05/2009
08145.82869.120609.1.3.09-0047	4.171,92	DCOMP	3º TRIM 2008	12/06/2009
32409.56022.280709.1.1.09-2857	12.245,28	PER	4º TRIM 2008	28/07/2009
09894.87144.300709.1.3.09-8222	12.245,28	DCOMP	4º TRIM 2008	30/07/2009
16439.22031.280709.1.1.09-2075	14.594,69	PER	1º TRIM 2009	28/07/2009
03925.60699.280709.1.3.09-7519	14.594,69	DCOMP	1º TRIM 2009	28/07/2009
23869.01606.301009.1.1.09-3935	19.904,97	PER	2º TRIM 2009	30/10/2009
18517.78542.301009.1.3.09-0318	19.904,97	DCOMP	2º TRIM 2009	30/10/2009
11748.60203.250111.1.5.09-0240	25.936,12	PER	3º TRIM 2009	25/01/2011
38836.69512.301009.1.3.09-1140	16.772,24	DCOMP	3º TRIM 2009	30/10/2009
22825.64132.250111.1.3.09-0762	9.163,88	DCOMP	3º TRIM 2009	25/01/2011
03646.48687.250111.1.1.09-1686	22.214,16	PER	4º TRIM 2009	25/01/2011
12496.57455.250111.1.3.09-9827	22.214,16	DCOMP	4º TRIM 2009	25/01/2011
13465.16299.080811.1.5.09-0820	20.079,58	PER	1º TRIM 2010	08/08/2011
17477.09915.080811.1.7.09-9694	18.007,84	DCOMP	1º TRIM 2010	08/08/2011
22931.27530.080811.1.7.09-8839	180,63	DCOMP	1º TRIM 2010	08/08/2011
23729.05098.080811.1.7.09-6548	1.891,11	DCOMP	1º TRIM 2010	08/08/2011

Assim, entendo que assiste razão à recorrente apenas quanto ao direito à homologação tácita da Dcomp n. 08005.32328.250107.1.3.09-5809, mas não da Dcomp n. 25166.18752.080708.1.3.09-9072, já que esta última foi transmitida em 08/07/2007, não tendo transcorrido o prazo de cinco anos até a data do despacho decisório. Ademais, o fato de ambas as Dcomps decorrerem de um mesmo PER não afeta tal análise, visto que a análise do tempo decorrido pela fiscalização para análise é vinculada a data de transmissão da Dcomp e não do PER.

Não obstante, entendo que o reconhecimento do direito quanto a Dcomp n. 08005.32328.250107.1.3.09-5809 não afeta materialmente o caso dos autos, isto porque a mesma foi integralmente homologada pela fiscalização, de forma que o crédito pleiteado foi reconhecido (fl. 128):

Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf

DCOMP N.º: 08005.32328.250107.1.3.09-5809 **Situação:** homologada
Data de transmissão da DCOMP: 25/01/2007
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originário (R\$): 14.846,22
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$): 14.846,22

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	10783-913.715/2012-60	2484	01-10/2005	REAL	30/11/2005	Principal	4.914,81	4.914,81	4.914,81	982,96	815,85	4.914,81	0,00
	10783-913.715/2012-60	5993	01-11/2005	REAL	29/12/2005	Principal	2.899,98	2.899,98	2.899,98	579,99	438,76	2.899,98	0,00
	10783-913.715/2012-60	2484	01-11/2005	REAL	29/12/2005	Principal	3.118,39	3.118,39	3.118,39	623,67	471,81	3.118,39	0,00

Assim, entendo que a decisão de piso deve ser modificada apenas em relação às razões de decidir, para esclarecer a existência de homologação tácita no que se refere a Dcomp n. 08005.32328.250107.1.3.09-5809, ainda que esta conclusão não afete o quantum creditório previamente homologado.

II- Do conceito de insumo

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

*[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. (grifo nosso)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

II – Da análise concreta sobre as despesas pleiteadas pela recorrente

Conforme mencionado anteriormente, a recorrente teve seus pedidos parcialmente homologados, tendo sido glosados pela fiscalização os seguintes itens: (a) aquisição de termógrafo; (b) palets e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de palets, fita pet, selo metálico, saco de tela, selador, linha para saco de tela, papel kraft e prego com cabeça); (c) caixas prontas de madeira para transporte dos alimentos; e (d) fretes relativos às compras desses insumos.

Ainda que se deva concordar com a afirmação da recorrente de que a fiscalização e a DRJ aplicaram entendimento demasiadamente restritivo em sua análise, excluindo o direito a crédito de qualquer despesa que cuja utilização não seja realizada “em contato direto com o produto ou serviço” (fl.152), sendo este o critério utilizado no presente caso para determinar o que deveria ser considerado como insumo.

Ora, conforme verificado no item anterior, já foi sedimentado o entendimento de que o critério de análise de insumo para PIS e COFINS é mais flexível do que o do IPI, sendo pautado não na aplicabilidade direta o bem ou serviço na produção, mas nos critérios de essencialidade e relevância.

Assim, deve-se verificar as despesas apontadas no recurso voluntário à luz de tais critérios. Para facilitar tal análise, reproduz-se abaixo tabela elaborada pelo contribuinte à fiscalização com a descrição das despesas e sua aplicabilidade, senão vejamos:

CFOP	DESCRIÇÃO MERCADORIA/SERVIÇO	APLICABILIDADE NO PROCESSO
1102	CAIXA MADEIRA 15,0 KG	Acondicionar o mamão para o transporte
1102	CAIXA MADEIRA 20,0 KG	Acondicionar o mamão para o transporte
2102	CAIXA MADEIRA 7,0 KG	Acondicionar o mamão para o transporte
1102	CANTONEIRA MADEIRA 1,00 MT	Suporte lateral do pallet
1102	CANTONEIRA MADEIRA 1,53 MT	Suporte lateral do pallet
1102	CANTONEIRA MADEIRA 1,90 MT	Suporte lateral do pallet
1102	CANTONEIRA MADEIRA 2,18 MT	Suporte lateral do pallet
2102	CONTENTOR CN 60 L	Acondicionar o mamão para o transporte
1102	ESTRADO MADEIRA 1,10 MT	Base de sustentação do pallet
2102	FITA PET 16 MM	Amarrar o pallet
2102	LINHA PARA SACO DE TELA	Confeccionar saco de tela que envolve o pallet
1102	PALET MADEIRA 1,01 X 1,05 AEREO	Piso para caixas com frutas
1102	PALET MADEIRA 1,02 X 1,06 MARITIMO	Piso para caixas com frutas
1102	PALET MADEIRA 1,10 X 1,10 - GINGER	Piso para caixas com frutas
1102	PALET MADEIRA 1,10 X 1,10 GINGER	Piso para caixas com frutas
1102	PALET MADEIRA 1,18 X 0,98 MERC. INTERNO	Piso para caixas com frutas
1102	PALET MADEIRA 0,99 X 1,09 WEALMOOR	Piso para caixas com frutas

1102	PALLET 102 X 12	Piso para caixas com frutas
1102	PREGO C/CABECA 12X12	Pregar ripa na caixa madeira utilizada para acondicionar o mamão para o transporte
1102	PREGO C/CABECA 17X21	Pregar cantoneira no palet
1102	RIPA MADEIRA 0,87 MT	Reforçar caixa madeira (tampa)
1102	RIPA PARA TAMPA DE CAIXA DE MAMAO	Reforçar caixa madeira (tampa)
1102	SACO DE TELA	Envolve o pallet para proteção contra insetos.
1102	TAMPA PALLET ME 1,00 X 1,00 MT	Cobrir o pallet
1102	TAMPA PALLET MI 1,00 X 1,20 MT	Cobrir o pallet
2102	TERMOGRAFO 0 A 40 DIAS	Registrar a temperatura no container durante o transporte, sendo imprescindível para manter a temperatura adequada para a conservação do mamão
1102	GRAMPO REF. 3515	Grampear caixa de gengibre
2102	PAPEL KRAFT	Cobrir o pallet

A meu ver, as despesas acima arroladas podem ser divididas em dois grandes grupos: materiais de embalagem do produto exportado (utilizados para proteção do produto e entrega ao cliente nas condições necessárias) e materiais utilizados para facilitar o manuseio da carga durante o transporte. A saber:

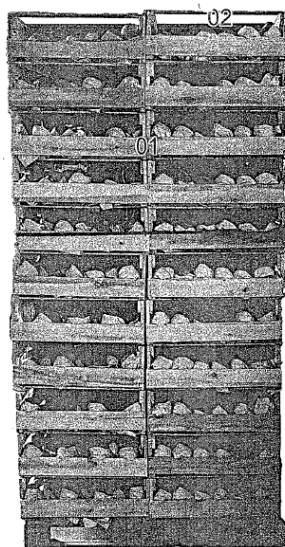
Materiais de embalagem	Materiais de transporte
Caixas de madeira	Cantoneira de madeira
Contentor	Estrado de madeira
Linha de saco de tela	Fita pet
Ripas de madeira para reforço das caixas	Pallet de madeira
Saco de tela	Prego com cabeça
Termógrafo	Tampa de pallet
Grampo	Papel kraft

No que se refere aos materiais acima classificados como materiais de transporte, entendo que a decisão de piso é correta e deve ser mantida, isto porque não se trata de despesas essenciais e relevantes ao processo produtivo da recorrente. A partir das informações fornecidas pela empresa, verifica-se que são despesas relativas à facilitação do manuseio da carga para exportação, sendo portanto, custos operacionais que não se enquadram nas hipóteses da Lei n. 10.833/03.

Por outro lado, entendo que as despesas classificadas na coluna de “materiais de embalagem” devem ser avaliadas com maior cuidado. Assim, passa-se a analisar individualmente estes itens a fim de verificar sua adequação:

a) Caixas de madeira e ripas

Conforme consta dos autos, a recorrente defende a essencialidade das caixas de madeira como embalagem principal dos produtos, ao passo que as ripas são utilizadas como reforço das caixas e como tampa das mesmas. Tal fato pode ser devidamente comprovado por meio da foto anexada à manifestação de inconformidade e novamente ao recurso voluntário, que segue colacionada abaixo:



01 - Caixa Madeira

02 - Ripa Madeira/Ripa Para Tampa de Caixa de Mamão

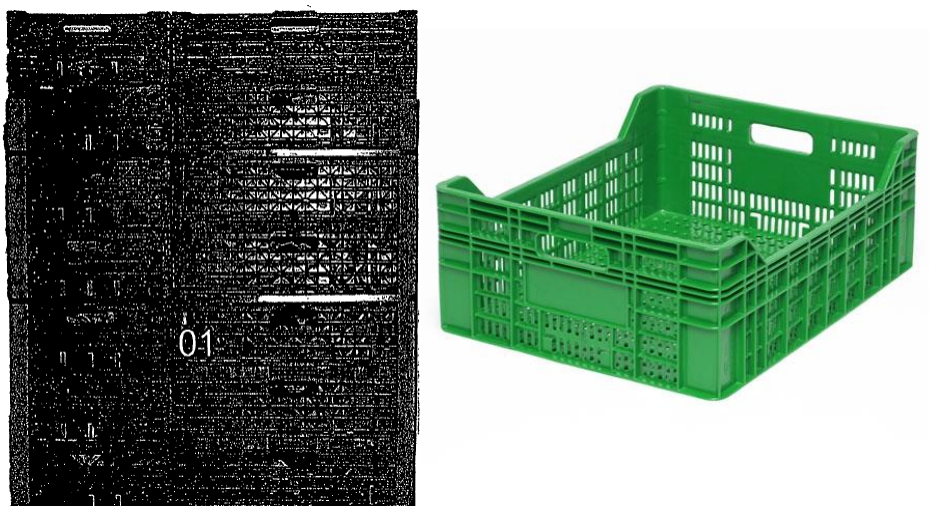
Como se pode verificar, a caixa de madeira é a embalagem primária das frutas, permitindo o seu manuseio e sendo a apresentação do produto para fins de venda. Assim, entendo que se trata da embalagem propriamente dita, motivo pelo qual é passível de creditamento.

Adicionalmente, cabe destacar que, conforme consta do recurso especial, tais caixas possuem função sanitária e de proteção do produto, uma vez que oferecem “proteção contra insetos e de proteção contra eventos que possam ‘machucar’ as frutas” (fl. 184). Portanto, mostram-se como insumos essenciais à proteção e preservação do produto para venda.

Assim, voto pela reforma da decisão de piso quanto as itens caixa de madeira e ripas de madeira.

b) Contentor

Por sua vez, o contentor se apresenta como uma alternativa a caixa de madeira, igualmente servindo para armazenar o produto para venda, conforme se verifica pelas imagens abaixo – a primeira fornecida pela recorrente e a segunda retirada da pesquisa na internet para permitir uma melhor visualização:

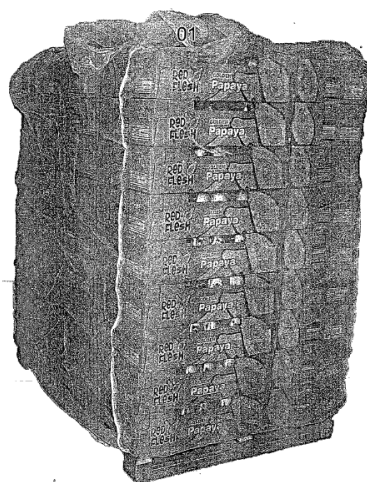


Por possuir a mesma função do item anterior, tendo como única diferença seu material de constituição (plástico ao invés de madeira), entendo que o mesmo merece igualmente gerar direito a crédito.

c) Linha de saco de tela e saco de tela

De acordo com a recorrente, o saco de tela – e, conseqüentemente a linha utilizada para sua elaboração - , servem para impedir que insetos tenham acesso às frutas, uma vez que a embalagem principal do produto (caixas de madeira e contentores) não é completamente vedada, o que se pode observar pelas imagens anteriores.

O funcionamento dos sacos de tela pode ser verificado abaixo:



Diante disso, ainda que os sacos não sejam utilizados diretamente sobre as caixas e contentores, mas sobre os pallets como um todo, entendo que sua função é essencial à preservação do produto e sua apresentação para venda, motivo pelo qual entendo que assista razão à recorrente, devendo tal despesa ser considerada para fins de creditamento.

d) Termógrafo

Conforme indicado pela recorrente, “os termógrafos são utilizados para registrar a temperatura nos contêineres durante o transporte de modo a manter a temperatura adequada para a conservação dos mamões. Isto é, sem os termógrafos as frutas poderiam apodrecer”.

Neste sentido, deve-se destacar que os exportadores de frutas estão sujeitos ao controle do MAPA e que este, por meio da Instrução Normativa n. 69/2018 estabelece diversos requisitos mínimos para venda, entre eles, a correta conservação das frutas para evitar seu apodrecimento ou maturação precoce, senão vejamos:

Art. 5º Os produtos hortícolas devem apresentar os seguintes requisitos mínimos de qualidade, observada

a especificidade da espécie:

I - inteiros;

II - limpos;

III - firmes;

IV - isentos de pragas visíveis a olho nu;

V - fisiologicamente desenvolvidos ou apresentando maturidade comercial;

VI - isentos de odores estranhos;

VII - não se apresentarem excessivamente maduros ou passados;

VIII - isentos de danos profundos;

IX - isentos de podridões;

X - não se apresentarem desidratados ou murchos;

XI - não se apresentarem congelados; e

XII - isentos de distúrbios fisiológicos.

Avaliando os critérios mencionado no art. 5º da referida IN, reforça-se o entendimento aplicado aos itens anteriores (caixas de madeira, contentores e sacos de tela), bem como, verifica-se a importância de que a temperatura dos produtos até seu destino seja controlada, a fim de evitar o desenvolvimento de pragas e apodrecimento ocasionado por temperaturas acima do adequado, bem como que congelem ou murchem em razão de temperaturas excessivamente baixas.

Assim, por reconhecer a essencialidade do item, bem como por verificar a existência de norma técnica que exija esse tipo de controle, entendo que a decisão de piso deve ser reformada para que o crédito sobre as despesas com aquisição de termógrafos seja reconhecido.

e) Grampos para fechamento de caixas

No que concerne os grampos para fechamento de caixas, alega a recorrente que os mesmos são essenciais ao fechamento das embalagens. Todavia, não traz maiores esclarecimentos sobre o tipo de grampo utilizado, a fim de confirmar se o mesmo é idêntico ao utilizado como material de escritório ou se seria um tipo específico de produto. Da mesma forma, não traz notas fiscais que permitam verificar como os mesmos são adquiridos, o que inviabiliza a análise detalhada da referida despesa.

Ora, conforme reiteradamente enfatizado por esta Turma, ainda que os critérios balizadores da análise dos créditos sobre insumos sejam a essencialidade e a relevância, faz-se necessário que o contribuinte traga elementos probatórios suficientes para demonstrar que a despesa é restrita ao uso industrial, não tendo nenhuma relação com despesas administrativas e de escritório.

Assim, considerando que a argumentação trazida neste item é demasiadamente genérica e se trata de produto que, a priori, possui aplicação em escritório – não em processo produtivo –, entendo que não é possível deferir o pedido da recorrente, devendo-se manter os termos da decisão de piso.

f) Fretes para transporte de insumos

Por fim, a recorrente pleiteia a homologação dos créditos relativos aos fretes sobre insumos, nos termos do art. 30, II da Lei 10.833/03, citando, inclusive, precedentes do CARF em seu favor.

Ainda que entenda que a argumentação da recorrente seja procedente, o problema do presente caso é de origem probatória. Isto porque, somente se poderia falar de crédito caso o transporte fosse de responsabilidade do comprador, que contratasse o serviço de forma independente. Caso o frete fosse de responsabilidade do vendedor, tal despesa estaria incluída no preço do insumo, não sendo, portanto, passível de creditamento.

Assim, como a questão não é abordada pela empresa em suas manifestações e tampouco existem notas fiscais ou outros elementos nos autos que permitam tal esclarecimento, entendo que a decisão de piso deve ser mantida diante da carência probatória.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer o transcurso de mais de cinco anos entre o protocolo da Dcomp n. 08005.32328.250107.1.3.09-5809 e a veiculação do despacho decisório, tendo-se operado a homologação tácita, bem como para reconhecer o direito a crédito sobre caixas e ripas de madeira, contentores, linhas e sacos de tela e termógrafos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

