



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10925.000006/2010-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.018 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2018
Matéria COFINS
Recorrente AGRÍCOLA FRAIBURGO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Compete a quem transmite o PER o ônus de provar a liquidez e certeza do crédito tributário alegado.

À autoridade administrativa cabe a verificação da existência desse direito, mediante o exame de provas hábeis, idôneas, eficazes e suficientes a essa comprovação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do COFINS não-cumulativa estabelece critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

"Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

AGROINDÚSTRIA. CULTIVO DE MAÇÃ. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

À agroindústria que cultiva maçã não há incidência da COFINS nas operações com o mercado interno, externo e nas vendas à comercial

exportadora, gerando créditos para eventual e futuro pedido de ressarcimento e/ou compensação.

No caso dos autos devem ser reconhecidos os créditos relativos (i) a material de embalagem (itens 2.2.1 - "a" a "d" do despacho decisório), relativos a serviços utilizados como insumos (à exceção dos descritos genericamente como "transportes diversos" / "transportes de materiais diversos", ou "fretes diversos" / "fretes mercadorias diversas", assim como "transportes de amostra de sidra", por carência probatória a cargo do postulante ao crédito), e relativos a despesas de depreciação, exclusivamente em relação a carretão com rolete e a registrador eletrônico de temperatura; e (ii) a combustíveis e lubrificantes (no caso de gasolina, apenas nas aquisições de distribuidoras, não se acolhendo o crédito em relação às aquisições em postos de combustível, por carência probatória).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso; (i) por unanimidade de votos, para reconhecer os créditos relativos a material de embalagem (itens 2.2.1 - "a" a "d" do despacho decisório), relativos a serviços utilizados como insumos (à exceção dos descritos genericamente como "transportes diversos" / "transportes de materiais diversos", ou "fretes diversos" / "fretes mercadorias diversas", assim como "transportes de amostra de sidra", por carência probatória a cargo do postulante ao crédito), e relativos a despesas de depreciação, exclusivamente em relação a carretão com rolete e a registrador eletrônico de temperatura; e (ii) por maioria de votos, em relação a combustíveis e lubrificantes, para reconhecer o crédito (no caso de gasolina, apenas nas aquisições de distribuidoras, não se acolhendo o crédito em relação às aquisições em postos de combustível, por carência probatória), vencido o conselheiro Robson José Bayerl, que propunha conversão em diligência, neste item.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Cássio Schappo e Lazaro Antonio Souza Soares.

Relatório

Adoto o relatório da DRJ de piso (efls. 161 e seguintes) por bem retratar a situação dos autos:

*Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento, acompanhado de Declaração de Compensação**, de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins**, não-cumulativa, no valor de R\$ 129.136,26, decorrentes de **operações no mercado interno**, que remanesceram ao final do **segundo trimestre de 2006**, após as deduções dos valores das contribuições a recolher.*

Despacho Decisório

*Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo seu **deferimento parcial**, fazendo-o **com base no não acatamento**, na apuração dos créditos, dos valores que seguem :*

*a) por **não consistirem de insumos**, os valores referentes às aquisições (listadas no Anexo I) dos seguintes bens, assim classificados pelo auditor fiscal em função de sua natureza:*

a. material para embalagem e etiquetas;

b. material para montagem de embalagem de transporte (bins);

c. material de preparação para transporte da mercadoria;

d. produtos para movimentação de cargas: pallet, recarga de gás, gás a granel GLP, entre outros; relata o auditor fiscal que em diligência à empresa, verificou que o gás é utilizado como combustível para as empilhadeiras;

e. material de construção;

f. limpeza e desinfecção;

g. partes e peças de automóvel;

h. combustíveis: gasolina comum e óleo diesel;

i. outros itens.

*b) por **não consistirem de insumos**, os valores referentes às aquisições (listadas no Anexo II) dos serviços de **fretes de materiais diversos, fretes de trator e fretes de bins** entre estabelecimentos da empresa;*

*c) as **despesas** declaradas como de **contraprestação de arrendamento mercantil** (listadas no Anexo III), por não ser possível atestar ser esta a real natureza jurídica do negócio; esclarece o auditor fiscal que, pelos contratos apresentados,*

verifica-se que as despesas decorrem, de fato, de contratos de financiamento de equipamentos, haja vista o fato de os Valores Residuais Garantidos serem parcelados pelo mesmo período do contrato, o que denota que a empresa já estava efetivamente comprando, e não arrendando, o bem correspondente;

d) os encargos com a depreciação com recursos florestais, que não estariam a sujeitos a depreciação, mas a exaustão - tais como “implantação de maçã”, “maçã” (Galaxi, Condessa, IG, DVS, 55.33 HA, 7.04 HA, 65 HA etc) e “pomar” (Gala e macieira) - em razão da falta de previsão legal de crédito (Anexo IV);

e) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (listados no Anexo IV) que a autoridade fiscal considerou que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.

Além das glosas de créditos acima indicadas, a autoridade fiscal verificou que a contribuinte efetuou o rateio da despesa e encargos comuns entre as receitas de mercado interno e as receitas de mercado externo com base nos créditos apurados, conforme declarados no Dacon. Assim, procedeu a novo cálculo dos percentuais aplicáveis, com base nos valores das vendas declaradas no Dacon, como segue:

Abril		Maio		Junho	
MI não trib	ME	MI não trib	ME	MI não trib	ME
61,46%	38,54%	64,40%	35,60%	75%	25%

Manifestação de Inconformidade

Irresignada com o deferimento apenas parcial de seu pleito, a contribuinte encaminhou sua Manifestação de Inconformidade, por meio da qual contesta a decisão da DRF/Joaçaba/SC, pelas razões a seguir expostas.

Embalagens

Em relação às embalagens alega,

Na realidade, as embalagens utilizadas, tanto internas (guardanapos, bandejas, etc) como externas, além da proteção à integridade de seu conteúdo (no caso específico a maçã), ainda tem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada pela requerente, o que conseqüentemente vem a valorizar o produto, elevam os insumos na elaboração dos produtos (veja-se os valores expressivos glosados), motivam a compra do produto, inclusive pela marca apresentada, e, caracterizando inclusive embalagem de apresentação, conforme se infere nas fotos anexos (Doc. 3).

*Alega, também, que a legislação em vigor permite a utilização de créditos das compras de embalagens, considerada insumos pela requerente, sem a restrição imposta pela autoridade fiscal. Faz expressa remissão aos artigos 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002, ao artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e ao artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, para fins de afirmar que **tanto a Lei quanto os atos da Receita Federal, quando tratam de insumos, o fazem incluindo entre eles as embalagens, sem quaisquer restrições, já que elas (as embalagens) fazem parte do produto final destinado à venda.***

Menciona a contribuinte, ainda, disposições de outros tributos (IPI e ICMS) e de outra figura jurídico-tributária (o crédito presumido do IPI) que, a seu juízo, também autorizariam uma aceção ampla para o conceito de insumo. E faz referência a manifestações administrativas que estariam a respaldar seu entendimento.

Combustíveis e lubrificantes

*No que concerne aos **combustíveis e/ou lubrificantes**, contesta o entendimento fiscal de que os itens cujos valores de aquisição foram glosados **não fariam parte do processo produtivo.***

Afirma que seu direito ao crédito está expresso de forma literal tanto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 quanto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, dispositivos estes que determinam o direito dos contribuintes de se aproveitarem de créditos calculados em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes". Cita, ainda, os termos da alínea "b" do inciso I do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, que reproduz a autorização legal posta naquelas Leis.

*A partir destes atos legais, argumenta que o Despacho Decisório o auditor fiscal impôs restrições não legalmente postas. Reafirma seu direito aos créditos, "mesmo porquê, sendo a atividade da requerente/contribuinte, **o cultivo de maçã, é necessário à preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades, para a garantia da formação e produção do produto, sendo necessário utilizar-se de máquinas e outros equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes para a fabricação ou produção do produto da venda.***

Serviços utilizados como insumo

*Na seqüência, insurge-se a contribuinte contra a **glosa dos créditos relativos à aquisição de serviços de transportes.** Contesta a glosa **defendendo**, inicialmente, que "todos os bens e serviços utilizados como insumos, na fabricação de bens e produtos destinados à venda, são autorizados a escrituração de créditos, tendo o contribuinte/requerente agido de acordo com os ditames legais". Afirma que em relação aos serviços em geral utilizados como insumos, que englobam os serviços de*

transportes utilizados para o transporte das compras dos insumos, o direito de crédito está expressamente garantido pelo inciso II do artigo 3º e pelo artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e pelos incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Com fundamento no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, alega: que quando ao vendedor couber o ônus do frete, por ocasião da venda de seus produtos, também poderá apropriar crédito, sendo esta mais uma opção de crédito, e não uma restrição em relação aos serviços utilizados como insumos; que, assim, se para aquisição de determinado insumo for necessário o desembolso com o frete, este está também amparado pelo direito ao crédito; que, da mesma forma, se para a fabricação/produção do produto, for necessário à utilização de serviços de fretes com o transporte dos funcionários que fazem a colheita da maçã, fretes pagos de produtos (insumos) entre matriz e filiais, entre outros, esse também está amparado pelo direito ao crédito. Explica que “Como os locais de produção, são distantes entre um e outro local, é necessário o pagamento de frete para o transporte dos produtos (insumos) que estão em estoque para o local de produção, a ser utilizado na formação do produto destinado à venda”.

Ao final deste item de sua manifestação de inconformidade, alega a contribuinte que seu entendimento está corroborado não apenas por soluções de consulta prolatadas por algumas SRRF (transcritas no texto), mas também pelos próprios termos das instruções de preenchimento da DACON e da alínea “b” do inciso I do parágrafo 5.º do artigo 66 da Instrução Nonnativa SRF nº 247/2002, que orientam no sentido de que os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, são tidos como insumos para fins de direito a crédito.

Arrendamento mercantil

Em relação ao crédito decorrente das contraprestações de operações de arrendamento mercantil, a contribuinte traz os dispositivos que fundamenta seu direito - inciso V do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003-, e alega que nestes não há a restrição imposta pelo auditor fiscal. Já em relação ao contrato da operação, afirma “Conforme podemos verificar em contrato anexo (Doc. 4), o mesmo e' contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo”.

Bens do ativo imobilizado

A contribuinte contesta a glosa dos encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos em razão de não serem considerados como integrantes do processo produtivo da empresa.

A contribuinte defende o direito ao crédito mencionando, exemplificativamente, alguns dos itens listados no anexo I do despacho decisório em questão. Assim se expressa:

Conforme consta no anexo IV do despacho decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtiva, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda).

Contesta a glosa dos encargos com depreciação dos pomares (macieiras) alegando ser equivocado o entendimento fiscal de que as macieiras não sofrem depreciação, mas exaustão. Explica que na cultura da maçã não ocorre a extração da árvore, a não ser ao término de sua vida útil, e por isso ocorre a depreciação do bem (macieira) pelo seu uso.

Acrescenta que a exaustão se caracteriza pela extração da árvore e que, portanto, as florestas é que são sujeitas a exaustão, e não as macieiras, a teor do art. 334 do Decreto nº 3.000/1997.

Entende a contribuinte que seu direito ao crédito está expresso de forma literal tanto no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 quanto no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dispositivos estes que determinam o direito dos contribuintes de se aproveitarem de créditos calculados em relação a “encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês”. Cita, ainda, os termos do artigo 4º do Ato Declaratório SRF nº 02/2003, no qual está expresso que “a apuração dos créditos decorrentes de depreciação e de amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens”. Alega, assim, que a legislação apresentada não faz as restrições apontadas pela análise fiscal, motivo pelo qual defende ser legítimo o direito ao crédito.

Rateio Proporcional

Por fim, em relação ao rateio proporcional dos custos comuns entre as receitas de mercado interno e externo a contribuinte assim se manifesta:

Tendo em vista que a contribuinte efetuou o cálculo de acordo com o preenchimento da Dacon, através da versão 2.0, disponibilizada pela Receita Federal, e tendo em vista essa manifestação, requer o contribuinte que seja mantido o cálculo original, elaborado pelo contribuinte, de acordo com as orientações de preenchimento da DACON e de acordo com a legislação. (Negritos dos títulos do original; demais negritos do Relator).

Por unanimidade de votos, a DRJ/FNS, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade (efl. 159 e ss.), nos termos do voto do redator designado, vencida a relatora quanto a um único dos temas abordados (arrendamento mercantil que, nos

termos do voto do redator designado, manteve a glosa a este título por configurar um contrato de compra e venda e não um arrendamento), cuja ementa possui a seguinte redação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento no regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social: além dos custos com bens e serviços tidos como insumos, somente dão direito a crédito as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para O Financiamento da Seguridade Social, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

REGIME DA NÃO-COMULATIVIDADE. ENCARGOS COM DEPRECIACÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, geram direito a crédito, os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que tais bens estejam diretamente associados à prestação de serviços ou ao processo produtivo de bem destinado à venda.

Irresignada, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário (efls. 210 e seguintes), basicamente ratifica os argumentos expendidos em sua manifestação de inconformidade, mas também que não transferiu para o julgador o ônus da prova (item 5.1.1, efl. 216 e ss.), querendo:

*b) **Requer, pelos motivos de fato e de direito apresentados, a alteração/reforma da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Ioaçaba e Delegacia da Receita Federal de julgamento de Florianópolis / SC, e requer o deferimento total dos créditos apurados e pleiteados, objeto do Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o COFINS não-cumulativa, através do processo administrativo ng 10925.000006/2010-99 relativo ao 29 Trimestre de 2006, de créditos com operações do mercado interno, apurados sob o regime da não-cumulatividade, e que seja alterado/reformado o Despacho Decisório nº 696/2010 - DRF/JOA de 13.08.2010, alterando o valor deferido e disponível de R\$ 29.296,70 (vinte e nove mil duzentos e noventa e seis reais e setenta centavos) para o valor pleiteado e disponível de R\$ 129.136,26 (cento e vinte e nove mil, cento e trinta e seis reais, e vinte e seis centavos);***

*c) **Requer a homologação total pleiteada, correspondente à Declaração de Compensação apresentada, com o deferimento das compensações efetuadas, totalizando R\$ 129.136,26 (cento e vinte e nove mil, cento e trinta e seis reais, e vinte e seis centavos), dessa forma, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, na forma do inciso III, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, e declarando extintos os créditos tributários pela compensação, meio lícito previsto no artigo 156, do CTN;***

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Henrique Lemos, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, vez que a Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 16/05/2012 (efl. 209), interpondo seu voluntário em 11/06/2012 (efl. 210), portanto, dele tomo conhecimento.

O presente contencioso cinge-se no reconhecimento de créditos da COFINS não-cumulativas, no ramo da agroindústria (atividade principal de cultivo de maçã), decorrentes dos chamados *insumos* (embalagens; aquisições de serviços de transportes; aquisições de combustíveis e/ou lubrificantes; material de construção; limpeza de desinfecção; partes e peças de automóvel; fretes); despesas com arrendamento mercantil; encargos com a depreciação com recursos florestais; encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e rateio proporcional de despesas.

À efl. 31 e ss. consta a Intimação SAORT 15.972, na qual se requereu a apresentação de arquivos digitais de notas fiscais dos Livros Registros de Entradas e Saídas; folhas do Livro de Apuração do IPI e/ou do ICMS; relação de notas fiscais; relação de despesas com armazenamento e frete; memória de cálculo dos dados informados no DICON; relatório das notas fiscais de aquisição de insumos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não alcançadas pela incidência do PIS/COFINS; fluxograma detalhado do processo produtivo da Recorrente; memória de cálculo dos rateios; relação dos maiores fornecedores - limitados a 20 - que correspondessem a 80% do crédito pleiteado; relação das unidades (matriz e filiais); relação das exportações diretas e vendas à comercial exportadora; memorandos de exportação e arquivos digitais.

Após, agora a partir da efl. 36, sobreveio a Intimação SAORT 16.122, a fim de que a Recorrente apresentasse cópias das notas fiscais de aquisição de bens/serviços utilizados como insumos, referentes ao 2º trimestre de 2006.

Já a partir da efl. 38 consta o Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal - TVEF, mencionando:

- a) apresentou a documentação requerida nas Intimações acima;
- b) tem direito de crédito das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, vez que é produtora de maçã, nos termos do inciso III, artigo 28 da Lei 10.865/2004, beneficiando-se dos saldos credores apurados para fins de ressarcimento ou compensação;
- c) o aproveitamento de créditos de bens e serviços utilizados como insumos deve seguir os termos da IN 404/2004, sendo efetuadas conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, de acordo com critérios definidos pelo Auditor-Fiscal da RFB, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo. Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas

planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do Dacon e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões;

c.1) foram identificadas inconsistências e/ou ajustes necessários:

I) inclusão de bens e serviços que não encontram enquadramento no inciso II, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003, tratando-se, na verdade, de despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à COFINS.

E listou os itens glosados que não se enquadram como insumos:

*a) **Material para embalagem e etiquetas:** tampa de exportação branca linda fruta 20 kg, tampa festiva mark colada, tampa papelão, fundo exportação 20 kg, fundo papelão, lâmina de plástico com bolha, tray-pack (bandeja azul para acondicionar as maçãs), cola hot-melt, etiqueta adesiva, fita adesiva, ribbon eltron zebra (para impressão nas etiquetas), entre outros. Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que os materiais como cola e fita adesiva são utilizados na montagem das caixas.*

As notas fiscais dos fornecedores descrevem que as tampas e os fundos das caixas são de papelão ondulado (fls. 116, 118, 120, 127 a 130, e 133 do processo fiscal nº 10925.000021/2010-37-Exportação-COFINS). Nessa diligência do dia 22/07/2010, confirmou-se que as tampas e os fundos das caixas são realmente feitos de papelão ondulado. E verificou-se que essas caixas, o plástico bolha e o tray-pack têm o objetivo principal de proteger as maçãs durante seu transporte.

*b) **Material para montagem de embalagem de transporte (bins):** grampo, tábuas pinus, ripa de madeira de pinus e prego. Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que bins são grandes caixas de madeira utilizados para transportar maçãs a granel, geralmente com pallet integrado, para facilitar o carregamento dessas caixas por empilhadeiras;*

*c) **Material de preparação para transporte da mercadoria:** cantoneira eucatex e de eucalipto, cola branca, saco plástico para cantoneira, fita polyester e selo de aço para fita polyester;*

*d) **Produtos para movimentação de cargas - pallet, carga de gás P5, gás a granel GLP.** Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que o gás é utilizado como combustível para as empilhadeiras;*

*e) **Material de Construção:** tinta Óleo, verniz, secante, diluente, thinner, telha, solvente, cimento etc;*

*f) **Limpeza e desinfecção:** Formol. Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que o formol é utilizado para desinfecção dos locais de armazenagem;*

g) Partes e peças de automóveis: pneu e câmara de ar;

h) Combustíveis: gasolina comum e Óleo diesel;

i) Outros itens: saco plástico.

Disse que somente são enquadrados como insumos, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ressalvando ainda (efl. 47):

*Neste sentido, como a **Agrícola Fraiburgo** se dedica à produção de maçãs, obtém-se que dão direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos no plantio, na limpeza da fruta e na classificação. As instruções normativas mencionadas **definem como insumos os “bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”**. Os itens relacionados acima não se agregam aos produtos produzidos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo).*

Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativo.

*Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que as embalagens apresentadas como tampa e fundo de caixas, lâmina de plástico com bolha, tray-pack, cola hot-melt, etiqueta adesiva, fita adesiva, ribbon eltron zebra, entre outras são utilizadas exclusivamente para o transportes das mercadorias. **Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados.** São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º).*

Prova de que as caixas são utilizadas precipuamente (principalmente) para transporte está no seu tamanho (para acondicionamento de 18 ou 20 quilos de maçã) e no seu reforço (papelão ondulado). Mesmo que as caixas contenham alguma indicação ou pintura para identificar o tipo de maçã acondicionado, em função das características supracitadas, percebe-se que o objetivo principal das caixas é realmente o transporte.

Ripas e tábuas de pinus, pregos, cantoneiras, fitas de polyester, entres outros também são utilizados para acondicionamento do produto, com o objetivo de transportá-lo.

*Em relação aos itens constantes na Linha 03 (Serviços utilizados como insumos), Anexo II, verificamos que foram computados valores referente aos fretes de materiais diversos, fretes de trator e fretes de bins entre estabelecimentos da empresa Agrícola Fraiburgo (**frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem**). Em relação ao **frete entre estabelecimentos** da empresa, temos as seguintes cópias, conforme fls. 122, 123 e 124 do processo fiscal n.º 10925.000021/2010-37-Exportação-COFINS. Os referidos fretes não geram direito ao crédito PIS/COFINS nao-cumulativo por falta de expressa previsão legal; tratam-se na verdade de despesas operacionais.*

A memória de cálculo apresentada pela empresa (Anexo II do processo fiscal n.º 10925.000021/2010-37-Exportação-COFINS) classifica os fretes como frete de compra, sendo que conforme o parágrafo acima existem vários fretes que não podem ser classificados como insumos que geram crédito. Neste sentido, os fretes constantes na memória de cálculo foram glosados.

II) despesas de contraprestação de arrendamento mercantil - os contratos juntados, na essência, são contratos de financiamento. Ao invés de arrendar (alugar), na verdade, a empresa está comprando os equipamentos, dizendo (e fl. 49):

Prova disso, são os Valores Residuais Garantidos (campo 15) dos contratos apresentados.

Esses valores são parcelados pelo mesmo período do contrato, mostrando claramente que a empresa já está efetivamente comprando os equipamentos e financiando o valor residual.

III) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado - a Recorrente creditou-se de encargos de recursos florestais, porém os ativos como "implantação de maçã", "maçã" (Galaxi, Condessa, IG, DVS, 55.33 HA, 7.04 Ha etc.) e "pomar" (Gala e macieira) estão sujeitos aos encargos de exaustão.

Além disso, os bens do ativo imobilizado não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico, a produção de maçãs e mencionou (e fl. 51):

Seguem alguns bens glosados: colchão de espuma, beliche, caldeira completa, carretão com rolete, casa de madeira, ônibus, condicionador de ar, implantação pinus, impressora laser, pinus reflorestamento, refeitório, retífica motor, revisão caixa/câmbio e carros. Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que a caldeira não é utilizada na área produtiva e que a capela de exaustão de gases é utilizada no laboratório para a realização de experimentos.

IV) o contribuinte efetuou o rateio entre mercado interno não tributado e mercado externo (receitas de exportação) com base nos créditos do DACON.

Como se vê, a questão de prova é bastante debatida, e aliás, não poderia ser diferente.

Assim, impende destacar do corpo do voto da relatora da DRJ/FNS:

1. Considerações iniciais - ônus da prova (efls. 165 e ss.):

(...), a contribuinte se limita a apresentar listagens e/ou registros contábeis e/ou documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a confirmação da efetiva ocorrência da operação alegada e/ou a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos.

2. Hipóteses legais de direito a crédito no âmbito do regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS

Tece considerações sobre a previsão legal atinente ao direito ao crédito no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS (artigos 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), IN/SRF 247/2002 (artigo 66) e 404/2004 (artigo 8º), asseverando (efls. 171 e ss.):

Vê-se, então, que só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviço ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Já em relação aos créditos decorrentes dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, a legislação igualmente condiciona o direito à utilização do bem na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Em se tratando de serviço de frete, que não consista de insumo, a previsão legal expressa de direito a crédito é em relação àquele serviço vinculado a uma operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Portanto, não é procedente a alegação da contribuinte de que a legislação utilizada pelo auditor fiscal, como fundamento das glosas procedidas, não traz as restrições ao direito ao crédito por ele apontadas.

Vê-se contradição entre o TVEF e o voto/acórdão da DRJ/FNS e este consigo mesmo, por quê?

Em primeiro, o TVEF diz que a Recorrente entregou/comprovou todos os documentos que o SAORT lhe requereu. O TVEF negou direito ao crédito, dizendo, em

síntese, que o que a Recorrente pleiteava não era permitido pela legislação, mas não por falta de prova.

Em segundo, de um lado, o voto/acórdão diz que a Recorrente se limita a apresentar listagens e/ou registros contábeis e/ou documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos. Por outro, adentra no mérito dos aproveitamentos.

Percebe-se que houve um intenso trabalho da Delegacia de origem, coleta de prova e sua análise, chegando-se na vírgula sobre o direito ao crédito, aliás, também o fez a DRJ/FNS.

Deste modo, entende-se suficiente a dilação probatória, tendo a Recorrente atendido as intimações da unidade de origem na busca pela origem dos créditos.

Vencida esta etapa, adentra-se no mérito, principiando-se pelas 3 (três) correntes formadas neste Tribunal em torno da conceituação de *insumos*, para depois, quais seriam os *insumos* no caso concreto e seus demais creditamento objeto da glosa.

Dos insumos para fins de aproveitamento de crédito do PIS/COFINS

À mão de se dar mais objetividade ao julgamento parte-se diretamente às 3 (três) correntes surgidas neste Tribunal em torno da conceituação de *insumos* para fins de tomada de crédito do PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade das Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

A primeira, tida como mais restritiva na utilização dos créditos, conceituando *insumos* que estivesse ligados diretamente à industrialização dos produtos, aproximando-se, portanto, da conceituação dada pelo IPI, dentre outras, Solução de Divergência 12/07, COSIT; Solução de Divergência 14/07, COSIT; Solução de Consulta 7/2008, 10a Região Fiscal; Solução de Consulta 136/09, 8a Região Fiscal; Solução de Consulta 39/2010, 7a Região Fiscal; Solução de Divergência 10/2011, DOU 10/05/2011; Solução de Divergência 9/2011, DOU 10/05/2011.

A segunda, mais ampliativa, conceituando *insumos*, advindos da legislação do IRPJ (artigos 289 a 291 e 299, todos do Decreto 3.000/99), assim entendido como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

A terceira, conhecida como intermediária, entende que há de se ter uma relação entre o bem ou serviço, a fim de nascer o direito à tomada de crédito. Noutras palavras, construiu-se um critério próprio, nem advindo do IPI, tampouco do IRPJ, mas sim da "essencialidade"¹, "necessidade", "pertinência", "inerência" deste bem ou serviço para a atividade-fim do contribuinte, ou seja, que tais bens ou serviços sejam úteis e necessários ao processo produtivo e à prestação de serviços e que participem da universalidade das receitas tributáveis.

Este tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. Edidora Fórum. N. 34.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. (Acórdão nº 930301.740, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ. CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.”

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 (Leis nºs 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.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As

despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação. (Acórdão nº 9303-003.069, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

Neste norte também navega a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

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. (...)

2. (...)

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 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015). (grifou-se).

E mais recentemente, o Recurso Especial 1.221.170/PR, afetado à sistemática dos "recursos repetitivos", sendo vencedora a tese defendida pelo contribuinte, por 5 (cinco) votos a 3 (três), prevalecendo assim, a corrente chamada "intermediária", cabendo gizar, leva em consideração os critérios de essencialidade, relevância e inerência, o que se adota por este Relator, cuja ementa se transcreve:

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543-C 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Ao que se vê, a interpretação dada às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é de que a "lista" de créditos nelas contidas é apenas exemplificativa.

Este parece ser o conceito mais adequado e que vai ao encontro do disposto nas referidas Leis, e mais, alinha-se à materialidade e a universalidade das receitas destas duas contribuições² que, diferentemente da materialidade do IPI - a qual afeta os produtos industrializados, "algo fisicamente apreensível"³ -, aqui, alcança todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica que tenha grau de relevância ("em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências"), inerência ("um tem a ver com o outro"⁴), pertinência, enfim, relação de vínculo de elementos.

Da análise das glosas

Insumos. Embalagens

A análise fiscal entendeu como insumos somente as embalagens destinadas ao transporte dos produtos.

Já a Recorrente defendeu que as embalagens utilizadas para proteger os produtos (maçãs), e além disso, para efeitos promocionais da marca, elevando suas despesas, não havendo restrições da legislação neste particular, tampouco, pela normatização, a qual entende que material de embalagem é insumo (artigo 66, I, b, § 5º, I, a, da IN 247/2002), além do processo de consulta 45/2003, da SRRF 2ª Região Fiscal.

² "Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS e COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI (...)." GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade de PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo : IOB Thompson. Porto Alegre : Instituto de Estudos Tributários. 2004, p. 101-122.

³ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação do PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul/ago. 2008. Biblioteca Digital Fórum de Direito Público - cópia da versão digital.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem.

Acerca do assunto, já se pronunciou este CARF, por meio do acórdão 3402-004.880, o qual, por unânime de votos, decidiu por meio da ementa abaixo transcrita:

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se com características desejadas quando chegar ao comprador.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF deste E. Tribunal também se manifestou sobre assunto correlato, por intermédio do acórdão 9303-006.068, à maioria de votos, negou-se provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, de acordo com a seguinte ementa:

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.

Deste modo, deve ser reconhecido o direito creditório referente aos materiais de embalagem (nos termos da alínea "a", do item 2.2.1 do TVEF, efl. 45); materiais para montagem de embalagem de transporte (bins), de acordo com a alínea "b", do item 2.2.1 do TVEF, efl. 46; materiais de preparação para transporte da mercadoria, conforme alínea "c", do item 2.2.1 do TVEF, efl. 46; produtos para movimentação de cargas, referente alínea "d", do item 2.2.1 do TVEF, efl. 46, e por conseguinte, revertendo-se as glosas relativas a estes itens, **únicos impugnados/recorridos pela Recorrente.**

Insumos. Serviços de transporte

Entendeu o agente fiscal que apenas os fretes relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda autorizam o crédito do imposto, não aceitando os fretes pagos quando da aquisição de insumos e prestação de serviços aplicados nos produtos das vendas e também de transferência de insumos entre um e outro estabelecimento.

Sobre o tema, decidiu o acórdão 3402-004.931, por maioria de votos, reconhecer o direito creditório referente às despesas de frete. Veja-se a ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrada a não apropriação em períodos anteriores, o crédito apurado em face da não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes.

GASTOS COM FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO.

É cabível a apropriação de crédito das contribuições não cumulativas sobre os fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo desse serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou destinado, mas somente quando não há restrição ao aproveitamento do crédito da contribuição na aquisição do bem transportado.

A pessoa jurídica pode descontar créditos calculados em relação a bens ou a serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

O creditamento relativo ao custo do frete na aquisição de bens utilizados como insumo ou destinados a revenda não está expressamente previsto na lei, sendo possível somente em decorrência de uma interpretação quanto ao valor da base de cálculo do crédito relativamente ao referido bem, no qual se incluiria o valor das referidas despesas de transporte, de forma

que só há o direito ao creditamento relativo ao valor do frete quando também há esse direito para o bem transportado.

Como as aquisições de bens de pessoas físicas não geram direito ao crédito da Cofins em face da restrição disposta no art. 3º, §3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, também não há possibilidade de aproveitamento relativo ao valor do frete nesta aquisição.

Neste sentido, seguindo-se a ordem da glosa e da defesa, ratifica-se o voto quanto ao tópico precedente, devendo ser integralmente revertidas a glosa referente aos itens 2.2.1., alíneas "b", "c" e "d" do TVEF.

Registre-se que os serviços descritos genericamente como "transportes diversos" / "transportes de materiais diversos", ou "fretes diversos" / "fretes mercadorias diversas", assim como "transportes de amostra de sidra", por carência probatória a cargo do postulante ao crédito ficam mantidos na glosa feita pela autoridade fiscal.

Insumos. Aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes

Tem-se que a aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes, a teor do artigo 3º, II da Lei 10.833/2003, torna-se possível a tomada de créditos, sendo o tema, objeto de manifestação deste E. Tribunal, por meio do acórdão 3201-003.455, o qual, à maioria de votos, decidiu:

(...)

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO.

APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS.

CONBUSTÍVEIS (sic) E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS.

(...).

Diante disso, deve ser revertida a glosa em relação a combustíveis e lubrificantes, reconhecendo-se o crédito (no caso de gasolina, apenas nas aquisições de distribuidoras, não se acolhendo o crédito em relação às aquisições em postos de combustível, por carência probatória).

Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil

A previsão de aproveitamento de crédito referente a valores de contraprestações de arrendamento mercantil está no art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.833/03.

A jurisprudência desta Corte (Ac. 3301-002.411, voto de qualidade), entende cabível a tomada de crédito a este título:

(...)

*CRÉDITO. EMBALAGEM. APROVEITAMENTO.
POSSIBILIDADE.*

Os custos com aquisições de etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

(...)

*CRÉDITO. ARRENDAMENTO MERCANTIL.
APROVEITAMENTO.*

Admite-se o creditamento das despesas comprovadas de arrendamento mercantil, por disposição expressa da lei.

Por outro lado, resta saber se os contratos de arrendamento juntados pela Recorrente, realmente assim se revelam.

Entendeu o voto vencedor da DRJ que se trata de uma operação de arrendamento mercantil em tudo e por tudo equiparada a uma operação de compra e venda, sendo mantida a glosa em questão.

Neste sentido já decidiu este Tribunal:

(...) DESPESAS FINANCEIRAS. CONTRAPRESTAÇÃO ARRENDAMENTO MERCANTIL. INDEDUTIBILIDADE DE VALOR RESIDUAL GARANTIDO VRG.

Não há como se considerar, para fins de redução da base de cálculo de tributos, o Valor Residual Garantido de contrato de arrendamento mercantil (leasing) operacional, porquanto tal valor corresponde, em verdade, a adiantamento para futura aquisição do bem, objeto do contrato. (Ac. 1302-001.587, v. u.).

O voto do aludido precedente elucida a questão:

Primeiramente, a partir da análise do instituto do arrendamento mercantil, chega-se à conclusão que o Valor Residual Garantido tem natureza de pagamento que garante a opção de compra ao término do contrato, ou seja, é pagamento efetuado pelo arrendatário para que, em momento futuro, possa optar por adquirir o objeto do contrato de leasing que celebrou.

Na hipótese, foram celebrados contratos de leasing financeiro, ou seja, modalidade de arrendamento mercantil em que ocorre o pagamento do Valor Residual Garantido, diferenciando-se do chamado leasing operacional neste particular, vez que nesta última modalidade não existe a obrigatoriedade de pagamento Valor Residual Garantido.

Para melhor diferenciar tais modalidades de leasing, aqui se reproduzem os arts. 5º e 6º da Resolução BACEN n.º 2.309/96:

Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos; II as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária; III o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do "custo do bem;"

II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;

IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido. (...) (grifos não originais)

Assim, por se tratarem de contratos de leasing financeiro, com a devida previsão de pagamento de Valor Residual Garantido, tem-se que tal importância consiste em verdadeira antecipação, pelo arrendatário, do valor do bem objeto do contrato, independentemente de exercitar, ou não, sua opção de compra ao final.

Portanto, ao término do contrato, poderá o arrendatário optar por adquirir o bem arrendado, depositando o valor residual para sua compra, ou não fazê-lo, tendo, então, direito à restituição do VRG depositado.

Assim, importante trazer a previsão dos arts. 3º, 11 a 15, todos da Lei n.º 6.099/74, os quais apresentam como deve ser

contabilmente tratadas as despesas oriundas deste tipo de contrato, senão vejamos:

Art 3º Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil.

(...)

Art 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil. (...)

Art 12. Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

(...)

Art 13. Nos casos de operações de vendas de bens que tenham sido objeto de arrendamento mercantil, o saldo não depreciado será admitido como custo para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda.

Art 14. Não será dedutível, para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra.

Art 15. Exercida a opção de compra pelo arrendatário, o bem integrará o ativo fixo do adquirente pelo seu custo de aquisição.

Parágrafo único. Entende-se como custo de aquisição para os fins deste artigo, o preço pago pelo arrendatário ao arrendador pelo exercício da opção de compra. (grifos não originais)

Portanto, tem-se que o bem arrendado pertencerá ao ativo imobilizado do arrendador, e não do arrendatário, pelo que, o bem arrendado apenas passará a integrar o ativo imobilizado do arrendatário a partir do exercício da opção de compra.

Sabendo que os bens arrendados não integram o ativo imobilizado da arrendatária, e tendo em mente que Valor Residual Garantido não tem natureza de contraprestação do contrato de leasing, mas de pagamento pela aquisição do bem, não há como considerar contabilmente tais valores como despesas financeiras.

Apenas serão despesas financeiras, nestes casos, as contraprestações previstas no art. 5º, I, da Resolução BACEN n.º 2.309/96, já acima reproduzido.

Assim sendo, incabíveis as alegações da recorrente em sentido contrário, devendo ser mantido o Acórdão impugnado neste particular.

Por tais razões, mantém-se a glosa integralmente.

Encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

O agente fiscal subtraiu tais créditos por entender que não fazem parte do maquinário do processo produtivo da Recorrente (linha 7/9, da ficha 7 da DACON).

De modo diverso, entende a Recorrente, vez que carretão com rolete, transporta maçãs; registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas) são indispensáveis à formação da venda, de acordo com o artigo 3º, VI e VII, §§ 1º e 14 (1/48), da Lei 10.833/03.

Também foram glosadas as depreciações os pomares (macieiras), entendendo-se que não sofrem depreciação, mas sim exaustão (linha 10 da ficha 16A do DACON - ativos como "implantação de maçã", "maçã - Galaxi, Condessa, IG, DVS, 55.33 Ha e 7.04 Ha - e "pomar" - Gala e macieira.

A DRJ deu a depreciação dos pomares, não havendo interesse de agir por parte da Recorrente neste particular, razão bastante para manter a decisão da DRJ.

A Recorrente defende que pomares não são florestas, e por tal razão não estão submetidas à exaustão, e ainda, que o Decreto 3.000/99, em seu artigo 334, remete à exaustão à hipótese de extração de árvore, o que não acontece na cultura da maçã, exceto ao término da vida útil de sua árvore, quando é erradicada.

Diz que a depreciação se caracteriza pelo uso do bem, no caso, a macieira é usada para produção da maçã. Já a exaustão se caracteriza pela extração da árvore - no caso de florestas -, o que não ocorre com as macieiras.

Sobre o aproveitamento de encargos de depreciação, cita-se o Ac. 3301-002.411, o qual, por meio de voto de qualidade, assim decidiu:

(...)

*CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.
APROVEITAMENTO.*

Os encargos de depreciação de bens utilizados no processo produtivo (exaustores, ventiladores de transporte, filtros de manga; e ciclones) geram créditos da contribuição.

Razão assiste à Recorrente, mas no tocante ao que a Postulante trouxe no seu recurso, exclusivamente em relação a carretão com rolete e a registrador eletrônico de temperatura, vez que ligados diretamente ao processo produtivo.

Receitas de vendas - rateio proporcional

A contribuinte efetuou o rateio da despesa e encargos comuns entre as receitas de mercado interno e as receitas de mercado externo com base nos créditos apurados, conforme declarados no Dacon. Assim, procedeu a novo cálculo dos percentuais aplicáveis, com base nos valores das vendas declaradas no Dacon, a contribuinte efetuou o rateio da despesa e encargos comuns entre as receitas de mercado interno e as receitas de mercado externo com base nos créditos apurados, conforme declarados no Dacon. Assim, procedeu a novo cálculo dos percentuais aplicáveis, com base nos valores das vendas declaradas no Dacon.

O inciso II do § 8º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, trata da apropriação proporcional dos custos, despesas e encargos no cálculo dos créditos associados a cada uma das operações da pessoa jurídica, para fins de cálculo de créditos de COFINS, passíveis de desconto, compensação ou ressarcimento:

Art. 3.º. [...]

*§ 8º. Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o **crédito será determinado** a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

I- apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

*II - **rateio proporcional. aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidos em cada mês.*** (g.n.)

Com acerto, o voto da relatora da DRJ/FNS (efl. 188):

Como se percebe, o rateio proporcional previsto no dispositivo legal destina-se ao cálculo dos percentuais de créditos vinculados a custos, despesas e encargos "comuns", a serem associados a cada uma das operações da pessoa jurídica, classificadas de acordo com seu tratamento tributário. Deste modo, em se tratando de custos, despesas e encargos comuns - ou seja, para os quais não existe, via contabilidade de custos, vinculação individualizada com cada receita -, há que se utilizar o rateio proporcional para fins de apurar quais os percentuais dos créditos devem ser associados às receitas submetidas ao regime não-cumulativo, no caso, qual percentual deve estar associado: às receitas tributadas no mercado interno, às não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação. Ou seja, a proporção adotada na apropriação dos custos, despesas e encargos comuns na apuração dos créditos vinculados a cada uma das operações da empresa (ficha 06A e 16A) deve seguir a mesma relação percentual existente entre a receita decorrente de cada uma dessas operações e a receita bruta total sujeita à incidência não-cumulativa, auferidas em cada mês (ficha 07A).

Pelo exposto, mantém-se integralmente a glosa neste particular.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

(i) para reconhecer os créditos relativos a material de embalagem (itens 2.2.1 - "a" a "d" do despacho decisório), relativos a serviços utilizados como insumos (à exceção dos descritos genericamente como "transportes diversos" / "transportes de materiais diversos", ou "fretes diversos" / "fretes mercadorias diversas", assim como "transportes de amostra de sidra", por carência probatória a cargo do postulante ao crédito), e relativos a despesas de depreciação, exclusivamente em relação a carretão com rolete e a registrador eletrônico de temperatura; e

(ii) para reconhecer os créditos em relação a combustíveis e lubrificantes (no caso de gasolina, apenas nas aquisições de distribuidoras), não se acolhendo o crédito em relação às aquisições em postos de combustível, por carência probatória.

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos