



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000016/2010-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.328 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente AGRICOLA FRAIBURGO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2008 A 30/09/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULAÇÃO.

CONFORME DECIDIDO PELO STJ NO JULGAMENTO DO RESP Nº 1.221.170/PR, DE CARÁTER VINCULANTE PARA O CARF, NA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE PIS/COFINS O CONCEITO DE INSUMO DEVE SER AFERIDO À LUZ DO CRITÉRIO DA: I) ESSENCIALIDADE, POR SE CONSTITUIR ELEMENTO ESTRUTURAL E INSEPARÁVEL DO PROCESSO PRODUTIVO, CUJA SUBTRAÇÃO IMPORTA NA IMPOSSIBILIDADE DE PRODUÇÃO DO BEM OU, AO MENOS, EM SUBSTANCIAL PERDA DA SUA QUALIDADE; E II) RELEVÂNCIA, POR SUA IMPORTÂNCIA NA CADEIA PRODUTIVA OU POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

AS EMBALAGENS DE TRANSPORTE DE MAÇÃS, PELAS SUAS PRÓPRIAS PECULIARIDADES, NECESSITAM DE UM ACONDICIONAMENTO ESPECIAL PARA FINS DE TRANSPORTE DE MODO QUE OS PRODUTOS NÃO SOFRA NENHUM PERECIMENTO NO PERCURSO ENTRE A UNIDADE PRODUTIVA E O SEU DESTINO. TENDO EM VISTA ESTA ESSENCIALIDADE, OS CRÉDITOS RELACIONADOS A TAIS EMBALAGENS SÃO PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO NA SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

DESPESAS COM TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR PARA A SEDE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É POSSÍVEL O CREDITAMENTO DAS DESPESAS DE TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR ATÉ A SEDE, ONDE SERÁ ARMAZENADA, POR EMPRESA QUE TENHA POR ATIVIDADE A PRODUÇÃO AGRÍCOLA.

CONCEITO DE INSUMO. PNEUS PARA TRATORES E MÁQUINAS AGRÍCOLAS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É POSSÍVEL O CREDITAMENTO COM AS DESPESAS DE AQUISIÇÃO DE PNEUS DE TRATORES E/OU OUTROS TIPOS DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS POR EMPRESA QUE TENHA POR ATIVIDADE A PRODUÇÃO AGRÍCOLA.

RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

PERTENCE AO CONTRIBUINTE O ÔNUS DE COMPROVAR A CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PARA O QUAL PLEITEIA RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.

O PERCENTUAL A SER ESTABELECIDO ENTRE A RECEITA BRUTA SUJEITA INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA E A RECEITA BRUTA TOTAL, AUFERIDAS EM CADA MAS, PARA APLICAÇÃO DO RATEIO PROPORCIONAL PREVISTO PARA A APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO, REFERENTE A CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS, DEVE SER AQUELE RESULTANTE DO SOMATÓRIO SOMENTE DAS RECEITAS QUE, EFETIVAMENTE, FORAM INCLUÍDAS NAS BASES DE CÁLCULO DE INCIDÊNCIAS E RECOLHIMENTOS NOS REGIMES DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA CUMULATIVIDADE.

CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VRG). VALOR EFETIVAMENTE DILUÍDO NOS PAGAMENTOS MENSALIS. IRRELEVÂNCIA. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 293 DO STJ.

CONFORME O ENTENDIMENTO HÁ MUITO PACIFICADO PELO STJ, A COBRANÇA ANTECIPADA DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VRG) NÃO DESCARACTERIZA O CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. CONFORME A ATUAL TENDÊNCIA DO CARF, APLICA-SE NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, OS ENTENDIMENTO JÁ CONSOLIDADO NO STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os gastos com: a) Embalagens; b) Serviços Utilizados com Insumos (Fretes); c) Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos; e d) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da Recorrente).

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3201-006.328 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.000016/2010-24

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **1996/2107**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **14-66.917 - 11ª Turma da DRJ/RPO**, e-fls. **1928/1981**, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins –Mercado Interno Não Tributado (Per/Dcomp nº 15455.21447.151008.1.1.11-9397), fls. 03 a 04, no valor de R\$ 290.662,58, apurados sob o regime da não cumulatividade.

Consta no Despacho Decisório de fls.244/266 que, esses créditos, apurados sob o regime da não cumulatividade com base nos dados do DACON, são decorrentes das operações da interessada com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do trimestre, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações.

Inicialmente, o Auditor-fiscal cita as normas que regem os créditos pleiteados, inclusive quanto às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota “0” (zero) ou não incidência, confira-se:

Com a publicação da Lei nº 11.116 de 2005, art. 16, ocorreu um alargamento nas possibilidades de compensação e a possibilidade de ressarcimento do saldo credor, obtido com a tomada de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições.

Embora essa pessoa jurídica seja realmente beneficiada duas vezes: uma vez quando vende (auferindo receitas) sem pagamento das contribuições, e em um segundo momento, quando mesmo não pagando PIS e COFINS, toma os créditos relativos à essas vendas não tributadas, trata-se de benefício fiscal assim eleito pelo legislador.

Todavia, tal benefício fiscal somente pode ser utilizado quando da edição do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, fruto da conversão em lei da MP nº 206 de 2004 (DOU de 09 de agosto de 2004), dispondo que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Ou seja, o texto dispõe que mesmo havendo receita não tributada pelas contribuições, será mantido o direito à tomada de créditos pelo vendedor. Tal operação, em suma, resultará em saldo credor das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

Transcreve partes das leis e conclui:

Portanto, sendo a interessada produtora de maçã e sendo zero (0) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno, face ao que consta do inciso III, art. 28 da Lei nº 10.865/2004, resulta evidente ser a interessada beneficiária da utilização dos saldos credores apurados para efeitos de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB.

A autoridade administrativa informa que a interessada no pleito deve manter os registros e esclarecimentos para a apuração:

Assim, depreende-se que, em qualquer dos tipos de pedido ou declaração, a responsabilidade pela demonstração do direito creditório compete ao sujeito passivo ou pessoa autorizada requerente, portanto o ônus da prova recai sobre a pessoa interessada. Entenda-se por ônus da prova a apresentação de memórias de cálculo, documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado.

Além disso, cabe ressaltar que a comprovação da interessada deve estar baseada em documentos, cálculos e esclarecimentos verídicos e precisos, objetivando explicitar e explicar claramente os valores apresentados em demonstrativos (como o Dacon), pedidos e declarações. Não ocorre essa comprovação quando há simplesmente a exibição de listagens desacompanhadas dos respectivos esclarecimentos e documentos, ou o fornecimento de dados e informações genéricos.

Assim, nos processos de direito creditório relativos à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, a existência e a natureza do crédito requerido pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas no Dacon e ser comprovadas pela empresa interessada.

Desta feita, a auditoria levada a efeito constatou algumas irregularidades na composição do saldo requerido:

2.3.1. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês.

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, a empresa interessada incluiu bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Trata-se, na verdade, de despesas gerais de áreas diversas ou outros gastos operacionais, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à COFINS.

Em seguida, a autoridade explica o processo produtivo da interessada e esclarece:

(...) a Agrícola Fraiburgo S/A se dedica ao cultivo de maçã, obtém-se que dão direito ao crédito os bens e serviços utilizados como insumos no cultivo da mesma.

Em seguida, o Auditor-fiscal enumera tais glosas:

Abaixo, relacionamos os principais itens glosados em virtude do não enquadramento como “insumos” como prediz a legislação:

a) Material para embalagem e etiquetagem: tampa exportação branca linda fruta 20 kg, etiqueta adesiva Bopp 50x50 mm branca, fundo papelão a granel s/ impressão, tampa cat 4 parda layout s/ marca, tampa festival mark IV c/ aba aberta, tampa festiva mark IV parda, fundo mark IV, lâmina de plástico com bolha, tray-pack (bandeja azul para acondicionar as maçãs), saco plástico, adesivo hot-melt, cola hot melt em bastão, etiqueta tag poliester tamanho 150mm x 102mm x 240, fita adesiva p/ cx rolo, grampo PCW p/ encaixotamento, entre outros, fls. 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 138, 139, 140, 141;

b) Material de preparação para transporte da mercadoria: cantoneira, cantoneira eucatex, selo de aço para fita polyester, fita polyester, entre outros;

c) Produtos para movimentação de cargas: plástico c/ bolha p/ bins, pallet 100mm x 116mm tratado, pallet de madeira, gás a granel GLP, entre outros. Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que o gás é utilizado como combustível para empilhadeiras;

d) Armazenagem, limpeza e desinfecção: termógrafo registrador de temperatura;

e) Partes e peças de automóveis, e lubrificantes: câmara de ar p/ pneu, óleo sintético, pneu, óleo motor, anticongelante fluido p/ radiador, entre outros, fls 142 a 149;

f) Combustíveis: gasolina comum, álcool comum, óleo diesel e gasolina aditivada;

g) Serviços: transportes diversos, transporte de implementos, transporte de funcionários, h) Outros itens: tinta plástica branca, tinta acrílica, grampo rocama, querosene, cal virgem, carga de gás P-13, óleo p/ motosserra, madeira serrada de eucalipto e óleo mineral p/ compressor;

No Despacho Decisório, a autoridade explicou que outras glosas ocorreram:

Em relação às aquisições de serviços, o entendimento sobre o assunto não pode ser diferente. Constatam nas memórias de cálculo e nas cópias dos documentos fiscais, aquisições de transportes de funcionários, transporte frutas pomar (transferências) e transporte de materiais e de imobilizados (bins), além de serviços com outras descrições genéricas como transportes diversos, os quais claramente não podem ser considerados insumos.

Em relação aos insumos que geraram crédito de PIS/COFINS não cumulativo informados na linha 2 – Bens utilizados como insumos e linha 3 – Serviços utilizados como insumos, foram identificadas outras incorreções por parte da empresa na apropriação dos referidos créditos:

1. Fretes nas aquisições de produtos adquiridos com alíquota zero, isenção, e/ou incidência monofásica, não geram crédito de PIS/COFINS não cumulativo, em virtude de que o produto transportado não tem o direito ao creditamento, como por exemplo, fretes na aquisição de fertilizantes, calcário, entre outros, fl. 137;

2. Aquisições de combustíveis e derivados: Óleo Combustível, gasolina, e gás liquefeito, não geram créditos de PIS/COFINS, em virtude da compra com incidência monofásica e de não se enquadrar no conceito de insumo, fls. 134 e 135;

3. Aquisições de peças de manutenção e utensílios diversos não se enquadram ao conceito de insumo, além disso, o interessado apresentou uma relação no valor total de R\$ 1.620.561,97, referente a possíveis créditos extemporâneos, adquiridos em 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 até junho de 2008, classificados como CFOP 1556/2556 (compra de material para uso ou consumo), conforme Anexo II;

Assim, o Auditor-fiscal concluiu que "a partir dessas definições, aplicáveis aos bens e serviços que podem ser classificados como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens, os itens acima enumerados não se enquadram como insumos/serviços, não ensejando, portanto, direito ao crédito, impondo-se desta forma a glosa".

2.3.2. Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil

A autoridade afirma que as despesas de contraprestação de arrendamento mercantil podem servir de base de cálculo para PIS/COFINS não-cumulativas, de acordo com o inciso V, art. 3º da Lei 10.833 / 2003.

Contudo, a análise mostrou que os contratos apresentados pela contribuinte são de financiamento.

Assim, ao invés de arrendar (alugar), a empresa está, na verdade, comprando os equipamentos.

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.

Portanto, como não é possível atestar a natureza jurídica de arrendamento mercantil dos contratos listados para crédito da contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativas, os valores foram glosados por falta de expressa previsão legal.

Outra glosa ocorreu em função de as cópias dos contratos apresentados estarem descaracterizados por dois motivos: inexistem as assinaturas das partes, que são

característica necessária para a validade de qualquer contrato, e cópias incompletas (parte do contrato), conforme fls.154 a 158.

2.3.3. Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado

O Auditor-fiscal esclarece que a lei admite o desconto de créditos com base nos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda e de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias, nos termos das leis que regem os créditos.

No exame realizado e tendo em vista a compreensão do processo produtivo, a autoridade entendeu que existem diversos bens do ativo que não são utilizados na produção de bens destinados à venda.

Entretanto, com base na memória de cálculo apresentada foram descritos diversos bens do ativo que não são utilizados na produção de bens destinados à venda. Seguem alguns exemplos de bens glosados do Anexo IV, agrupados de forma a facilitar a análise:

- a. área de armazenagem interna e movimentação: carro transpallets, carretão com rolete, registrador eletrônico de temperatura;
- b. área administrativa: armário de metal, cadeira giratória, calculadora financeira, célula de trabalho c/ 4 meses e 4 cadeiras, divisórias escritório suporte, mesa delta, mesa tubular com cadeiras, rede irrigação escritório;
- c. área de embalagem: aparelho esticador para fita pet, máquina de embalar maçã, seladora c/ pedal teflon;
- d. área de marketing: criação logomarca, proc. 8148262553 marca Brasil Fiesta, reg.marca produto mista “Festiva”;
- e. laboratório e pesquisa: capela exaustão gases, trichograma;
- f. formação do ativo biológico: grade aradora, trator;
- g. conserto/manutenção: bomba graxa pneumática, custo manutenção açude, esmerilhadeira, furadeira, manutenção conjunto de irrigação;
- h. veículos diversos: caminhão, ônibus, reforma ônibus, reforma Ford 4000, retífica motor, revisão caixa/câmbio, VW Gol;
- i. moradia: colchões de espuma, beliches, fogão, freezer, roupeiro metal, tv; e j. outros: abrigos, antena parabólica, condicionador de ar, caldeira, câmara fotográfica, bebedouros, computadores ou suas partes (CPU), instalação bomba combustível, aparelho celular, frete, lavadora, infre vermelho c/ suporte, impressora, longarina 6 lugares (recepção), nebulizador, no-break breakless, notebook, purificador de água, switch.

O Auditor-fiscal fez constar no Despacho Decisório esclarecimento sobre a glosa dos bens utilizados na formação do ativo biológico (grupo “F” da relação acima):

Em relação aos ativos biológicos, os pomares passam pela fase de implantação, crescimento e maturação e só podem ser imobilizados após essa fase, no momento em que estiverem aptos para sustentar colheitas regulares (= ativos biológicos de produção). Além disso, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.027 / 2005 (normatizado atualmente pela Resolução CFC nº 1.177 / 2009) estipula que a depreciação começa quando o bem está em condições de operar na forma pretendida pela administração..

Percebe-se que, enquanto o pomar estiver em implantação, crescimento e maturação, não é possível considerá-lo como um bem do ativo imobilizado pronto para produzir, ou melhor, o pomar ainda não é um ativo biológico em produção efetiva. Mesmo raciocínio vale para as árvores de pinus, enquanto não forem consideradas ativos biológicos consumíveis. Fazendo novamente o paralelo com uma máquina, durante sua construção, não é possível depreciar as partes da máquina, pois ela ainda não entrou em produção (não está operante).

Da mesma maneira, os equipamentos e as ferramentas necessários para a formação do ativo biológico não estão sendo utilizados na produção de bens destinados à venda e sim na “construção” de um novo bem do ativo imobilizado.

Por isso, ocorreu a glosa dos bens do ativo imobilizado utilizados para a formação dos pomares, ou melhor, utilizados para a formação dos novos bens do imobilizado.

Ainda sobre os ativos biológicos, havia dúvidas sobre a composição de valores desses ativos, itens como “implantação de maçã”, “GIF OUT/07 implantações futuras”, “implantação pinus”, “maçã xx,xx HA”, “maçã Condessa x,xxHA 2003”, “pinus reflorestamento” etc. Assim, a empresa interessada foi intimada a apresentar memórias de cálculo relativas aos custos agregados à formação dos pomares e informar a data de início da produção efetiva (início da depreciação).

Na resposta da intimação (...), percebe-se que, na verdade, os itens acima não eram os ativos imobilizados, mas apenas partes dos bens do ativo imobilizado.

Ou melhor, os itens acima referiam-se aos custos e despesas que compuseram o valor dos ativos biológicos durante sua formação. Na verdade, os itens registrados no ativo imobilizado e passíveis de depreciação são os chamados pela empresa interessada de “inventários”.

Assim, de posse da planilha que demonstra a estrutura dos ativos biológicos nos registros contábeis da empresa e após o entendimento dessa estrutura, passou-se a verificar os custos e as despesas que compõem esses ativos e a data de início da depreciação. Entretanto, nenhuma análise mais aprofundada foi possível, pois a empresa interessada não informou em detalhes os custos e as despesas que compuseram cada ativo. Ela somente reorganizou os itens em “inventários”, sem informar as memórias de cálculo detalhadas de cada item.

Portanto, todos os itens relativos aos pomares de maçã e às plantações de pinus foram glosados.

A autoridade do feito, ainda quanto às glosas, informa que a respeito à apuração acelerada de créditos.

Diversas normas legais permitem a recuperação acelerada de créditos sobre diferentes bens do ativo imobilizado. Dentre estas normas podemos citar como exemplo Lei nº 10.833 / 2003 (no §14 do art. 3º), Lei nº 11.051 / 2004 (no art. 2º) e Lei nº 11.488 / 2007 (no art. 6º).

Entretanto, a empresa apurou esse tipo de crédito com base no valor de aquisição (linha 10, fichas 06A e 16A do Dacon) de edificações e benfeitorias que não estão amparadas por qualquer norma legal. Como exemplo: subestação energia elétrica (benfeitoria não ligada ao processo produtivo).

Portanto, por falta de expressa previsão legal, os valores relativos a essa nova edificação / benfeitoria foram glosados.

Ainda, quanto à depreciação, a autoridade administrativa constatou:

Verificou-se também que a empresa aplicou a regra constante no § 14, art. 3º da Lei 10.833/2003 para todos os itens do ativo, sem distinção. Assim, alguns itens foram glosados pois os créditos já haviam sido recuperados nos 48 meses anteriores, considerando as datas de aquisição informadas pela empresa como o termo inicial para a recuperação.

Outro motivo de glosa diz respeito às inconsistências em relação aos valores totais constantes nos arquivos digitais apresentados com os valores declarados na DACON, em relação ao 3º trimestre de 2008, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Nos cálculos para se obter o valor após as glosas o Auditor-fiscal fez observação sobre o rateio:

2.3.6. RECEITA DE VENDAS – RATEIO PROPORCIONAL Quando a empresa estiver sujeita a mais de um tipo de receita (p. ex.

Cumulativa/não cumulativa, não-cumulativa mercado interno/não-cumulativa mercado externo) os §§ 8º e 9º do Art. 3º combinado com o §3º do Art. 6º da Lei 10.833/2003 prevêem que os custos, despesas e encargos vinculados podem ser apropriados (rateados) aos tipos de receitas através dos métodos da apropriação direta ou do rateio proporcional.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.324/364, tecendo seus argumentos conforme segue:

Inicialmente informa que a requerente tem como atividade principal o cultivo de maçã, que não sofre a incidência de COFINS nas operações com o mercado interno, externo e nas vendas à comercial exportadora, com o fim específico de exportação, sendo que os créditos apurados podem ser mantidos, para posterior ressarcimento / compensação.

3.2.1. Embalagens:

(...)

A maçã, mesmo sendo colhida e vendida "in natura", necessita de certos cuidados e embalagens, para que se chegue em perfeito estado de apresentação ao consumidor, ou seja, mesmo não passando por um processo de industrialização, a mesma agrega custos, que vão fazer parte do produto final, como exemplo, as embalagens.

Esclarece que a embalagem tem, também, o objetivo promocional para valorizar o produto:

Na realidade, as embalagens utilizadas, tanto as internas (guardanapos, bandejas, etc), assim como as 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 anexas (Doc. 3).

Inclusive porquê, a marca da requerente é valorizada e conhecida, e ainda divulgada tanto no mercado interno como no mercado externo. A prova disso é a nova marca e embalagem que passou a ser usada no mercado externo a partir de 2007 para atrair novos clientes internacionais, de nome "snow apple", anexa foto ao Doc. 3

Transcreve dispositivo do RIPI e Boletim IOB e reafirma o caráter promocional da embalagem:

Pelos autos, pode-se notar que as embalagens de maçãs têm figuras e dizeres impressos em cores, o que implica em custo mais elevado, e com o propósito de promover o produto. Nos grandes mercados, as frutas ficam expostas juntamente com a embalagem que a acondiciona.

As embalagens de 18 kgs. são formadas por tampos e fundos, os fundos que acondicionam as maçãs, que ficam tapados pela tampa, não trazem escritas ou propagandas e marcas, mas as tampas, são coloridas, com marcas e propagandas, com apelo comercial. Se a embalagem da recorrente fosse somente para o transporte, as tampas seriam basicamente iguais aos fundos, sem quaisquer marcas ou apelos comerciais para exposição.

Nestes termos entende que lhe assiste direito ao crédito:

Além dessas considerações, a legislação em vigor, permite a utilização de créditos das compras de embalagens, considerada insumos pela requerente, sem a restrição imposta na análise tributária.

A interessada transcreve as normas de regência e conclui:

A interpretação acima, divulgada pela instrução normativa da Receita Federal, traz o que se considera insumos, e inclui entre eles as embalagens, não fazendose quaisquer restrições sobre as mesmas, pois, a mesma está fazendo parte do produto final destinado à venda.

Expõe seu entendimento sobre o alcance da palavra "insumos":

O insumo, segundo do Dicionário Michaelis, designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento. Ou seja, tudo o que foi gasto na maçã, é determinante para o atingimento de seu resultado.

Argumenta que tem o direito ao crédito à vista da legislação do IPI:

Mas, o que a apuração do Crédito Presumido do IPI tem a ver com a não cumulatividade do PIS e da Cofins. e ao caso em tela?

A resposta é simples: no caso específico do crédito das embalagens, trocou-se o benefício do Crédito Presumido do IPI pelo regime da não-cumulatividade, pois, o artigo 32 da Instrução Normativa SRF nº 419/2004 prevê que a pessoa jurídica, em relação às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de 12.02.2004, não faz jus ao crédito presumido do IPI, ou seja, na legislação anterior quem tinha direito ao Crédito Presumido do IPI, a qual inclui as embalagens em sua apuração, optando-se pela não-cumulatividade, não tem mais direito ao Crédito Presumido do IPI, porém, passa a ter direito pela não-cumulatividade, incluindo nesse mesmo conceito as embalagens.

Por fim, transcreve decisão do Carf que entende aplicável ao caso.

3.2.2. Aquisição de Combustíveis e ou Lubrificantes e outros Insumos:

Preliminarmente, esclarece que foram subtraídos da linha 2 ficha 6A da DACON (aquisição de combustíveis e ou lubrificantes e outros insumos), pois foram considerados que mencionados insumos não fazem parte do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos de COFINS e informa:

Durante todo o processo produtivo da maçã, desde a plantação e produção, até o produto estar pronto para a venda, são necessários vários custos, entre bens e serviços, fundamentais para a conclusão do produto da venda.

Como exemplo, o transporte de maçãs, ou os produtos necessários para desinfecção dos locais de armazenagem, combustíveis e pneus para as empilhadeiras e tratores se locomoverem no transporte e carregamento da maçã, materiais utilizados no controle de qualidade da fruta (produtos e outros insumos), até a chegada ao consumidor final, materiais utilizados nos alojamentos dos colhedores de maçãs, entre tantos outros necessários para a produção da maçã e sua finalização até a venda.

Muitos desses bens e serviços foram glosados pela autoridade administrativa, entendendo que são despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial. É importante destacar que o que foi considerado pela autoridade administrativa como despesas gerais e necessárias de qualquer estabelecimento industrial/comercial, no caso da maçã é custo, pois se não existisse a maçã, não existiria tais custos.

Transcreve dispositivos das leis e Instruções Normativas e entende que:

Senhor Julgador, note-se que as restrições impostas no Despacho Decisório, não se encontram nas vedações impostas por Instrução Normativa ou nas leis supracitadas, o que in casu, respalda os créditos apropriados pela requerente.

Mesmo porquê, sendo a atividade da requerente / contribuinte, o cultivo de maçã, é necessário a 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.

Em seguida transcreve jurisprudência administrativa e doutrina contida em informativo.

3.2.3. Serviços utilizados como insumos:

Disserta sobre as glosas e os fatos contidos no Despacho Decisório:

Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram glosados o valor de alguns serviços, entre eles: frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem, fretes entre estabelecimentos, relativo notas fiscais de entradas de serviços de transportes no trimestre, pois foram considerados que mencionados serviços não fazem parte do processo produtivo e não se enquadram como insumos/serviços, e que ainda se tratam de despesas operacionais. Inclusive foi desconsiderado pela autoridade administrativa, os créditos oriundos do transporte de insumos entre a Matriz e Filiais, insumos essenciais para a produção da maçã. Os insumos para a produção da maçã, ficam inicialmente no estoque da Matriz, e após são enviados aos pomares, conforme a necessidade, isso gera um custo com o transporte.

(...)

A maçã é produzida em local diverso de onde acontece a armazenagem e embalagem, logo, é necessário o custo com frete para trazer a mesma do pomar (...). Logo, a mesma tem custos extras para trazer a fruta ao seu local de armazenagem e embalagem, sendo o frete um custo adicional da maçã, e não despesa operacional.

Nestes termos expõe a sua compreensão:

O que podemos extrair desse inciso, é que também, quando o vendedor suportar o ônus do frete, quando da venda de seus produtos, também poderá apropriar o crédito, porém, essa é mais uma opção de crédito, e não pode ser entendido como uma restrição em relação aos serviços utilizados como insumos. Assim, se para aquisição de determinado insumo para a fabricação / produção do produto, é necessário o desembolso com o frete, este está também amparado pelo direito ao crédito. Da mesma forma, se para a fabricação / produção do produto, é necessário a utilização de serviços correspondentes, esse também está amparado pelo direito ao crédito, entre eles: fretes pagos com o transporte dos funcionários que fazem a colheita da maçã, fretes pagos de produtos (insumos) entre matriz e filiais, entre outros.

Na sequência, a interessada transcreve os dispositivos das normas e instruções, além de citar julgados administrativos e ainda:

Senhor julgador, nota-se que na solução de consulta acima, a requerente/contribuinte encontra o respaldo para efetuar créditos tanto do frete pago na aquisição de insumos, como também naquele utilizado para o transporte de insumos entre um e outro estabelecimento da mesma empresa (matriz e filiais), ou seja, exatamente o contrário da decisão proferida pela análise fiscal, que não deferiu referidos créditos, amparados pela legislação, e também conforme entendimento da própria Receita Federal.

Cita a legislação.

3.3. Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (item 2.3.2.

do Despacho Decisório - DRF/IOA) - Doc. 5.4:

A interessada explica que na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos da linha 8 da ficha 6A e 16A da DAFON (despesas de contraprestação de arrendamento mercantil), o valor contratado, pois foram considerados que mencionados contratos de arrendamento mercantil são contratos de financiamentos e argumenta:

Conforme podemos verificar em contrato anexo (...), o mesmo é contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo.

(...)

Outro ponto apresentado pela autoridade administrativa, na glosa dos créditos desse item, se refere a inexistência de assinaturas das partes nos contratos, e não descrição dos bens arrendados nos contratos. Todos os contratos descrevem os bens arrendados. Quanto às assinaturas, normalmente a Instituição Financeira colhe a assinatura do cliente, e após envia a via assinada. Pode ocorrer em alguns casos, que o contrato não é enviado com assinaturas, porém o contrato foi cumprido, conforme liquidação enviada pela Instituição Financeira ao final do contrato, conforme exemplo ao Doc. 5.4.

Transcreve as normas que regem os créditos das contribuições:

3.4. Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (item 2.3.3. do Despacho Decisório) - Doc. 5-6:

A interessada afirma que as glosas não procedem, pois os itens referidos fazem parte do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos de COFINS.

Conforme consta no anexo IV do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), manutenção conjunto de irrigação (ajuda a maçã a crescer quando falta chuva), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda.

Além disso, o contribuinte teve glosados os créditos de PIS e COFINS sobre as depreciações dos pomares de maçãs (Macieiras).

Cita as normas e os artigos que especificamente tratam dos créditos relativos aos encargos de depreciação e defende que não existe óbice ao aproveitamento, conforme glosas do Auditor-fiscal.

Ainda, nesse item, a autoridade administrativa aponta que a memória de cálculo não corresponde ao valor declarado no DACON. O Doc. 5.6 explica o cálculo efetuado pelo contribuinte, mostrando que está a memória de cálculo de acordo com o DACON, de acordo com o artigo 38 da Lei 10.833/2003.

A legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

3.5 - Receitas de Vendas - Rateio Proporcional A interessada solicita que à vista do contido no recurso apresentado e ainda que seguiu as instruções de preenchimento das obrigações acessórias de acordo com as normas vigentes, que os valores originais sejam mantidos.

Ao final requer o reconhecimento do valor original, homologação das compensação e:

d) Requer o deferimento total dos créditos pleiteados, com correspondente atualização dos créditos pleiteados, pela taxa selic, de acordo com o disposto na Lei n- 9.250/95.

É o relatório.

O Acórdão n.º **14-66.917 - 11ª Turma da DRJ/RPO** está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se

consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

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-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS COM DEPRECIAÇÃO. 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.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EMBALAGENS.

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, as embalagens incorporadas ao produto destinado à venda, durante o seu processo de industrialização.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, os combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos diretamente utilizados na prestação de serviços ou produção de bem destinado à venda.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, reforçando boa parte dos argumentos apresentados na primeira instância e fazendo os seguintes pedidos:

7. DO PEDIDO

Pelos motivos de fato e de direito expostos, requer-se:

- a) À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento parcial de seu pleito, constante do Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o COFINS não-cumulativa, através do processo administrativo nº 10925.000016/2010-24 relativo ao 3º Trimestre de 2008 (créditos do mercado interno),

objeto do Despacho Decisório nº 969/2013 – DRF/JOA, requer respeitosamente que seja acolhido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO;

b) Requer, pelos motivos de fato e de direito apresentados, a alteração/reforma da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Joaçaba e Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto / SP, 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 nº 10925.000016/2010-24 relativo ao 3º Trimestre de 2008, de créditos com operações do mercado interno, apurados sob o regime da não-cumulatividade, e que seja alterado/reformado o Despacho Decisório nº 969/2013 – DRF/JOA, alterando o valor deferido e disponível **de R\$ 2.767,46 (dois mil setecentos e sessenta e sete reais e quarenta e seis centavos) para o valor pleiteado e disponível de R\$ 290.662,58 (duzentos e noventa mil, seiscentos e sessenta e dois reais, e cinquenta e oito centavos);**

c) **Requer** a homologação total pleiteada, correspondente à Declaração de Compensação apresentada, com o deferimento das compensações efetuadas, totalizando **R\$ 174.251,50 (cento e setenta e quatro mil, duzentos e cinquenta e um reais, e cinquenta 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:

CAPÍTULO IV - EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTARIO - art. 156 a 174 SEÇÃO I
- MODALIDADES DE EXTINÇÃO ART.156 - Extinguem o crédito tributário:

(...)

I I- a compensação; Grifamos.

(...)

d) Requer o deferimento total dos créditos pleiteados, com correspondente atualização dos créditos pleiteados, pela taxa selic, de acordo com o disposto na Lei nº 9.250/95:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) *Grifamos.*

e) Requer a Juntada do Doc. 1 a esse Recurso Voluntário.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo a glosa de créditos de PIS/COFINS relativo ao 3º. Trimestre de 2008.

A seguir passaremos a análise da peça recursal.

Considerações Iniciais - STJ Recurso Especial nº 1.221.170/PR

De forma geral, cabe razão a Recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

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

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Nesse objetivo cabe mencionar a idéia da subtração, na forma como posta no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG pelo Ministro Mauro Campbell Marques, como método para se testar o critério da essencialidade no caso concreto.

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.

O conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de i) essencialidade, assim considerada pela sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Sobre a cadeia produtiva, a Recorrente faz um relato acerca da produção de maçãs. Alega que seu processo produtivo consiste, grosso modo, de três etapas: a) implantação das macieiras (formação da muda, condução do terreno e outros), safra (cultivo,

tratamento, poda e colheita) e packing house (armazenamento, classificação, embalagem e expedição)

Diante do exposto, para fins do julgamento recursal passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo a mesma estrutura utilizada pela autoridade administrativa, a saber:

Embalagens (item 3.2.1 do Acórdão nº 14-66.917/2017 –DRJ/RPO fls. 32 e ss. - fls. 1958 e ss. desse processo administrativo)

A Recorrente alega ter direito ao crédito dos gastos com embalagens tendo em vista os objetivos de promoção e proteção da fruta.

a) Das embalagens utilizadas como insumos (item 3.2.1 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.1. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (vide fotos no Doc. 3 da Manifestação de Inconformidade – fls. 371 a 416 desse processo administrativo) - (Vide Doc. 5.1 da Manifestação de Inconformidade – fls. 492 a 971 desse processo administrativo): as embalagens foram consideradas pela análise fiscal como destinadas somente ao transporte dos produtos. Porém, as embalagens utilizadas pela recorrente, além de proteger o produto, tem efeitos promocionais, elevam as despesas, motivam a compra do produto em vista da marca apresentada, e servem de embalagem de apresentação valorizando a marca e produto da recorrente, entre outros efeitos. Ademais, a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte. (e-fl. 2058)

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

As embalagens utilizadas pela Recorrente possuem tanto a função de transporte como de apresentação do produto. Da leitura da peça recursal noto que as embalagens são necessárias tanto para o transporte quanto para venda ao consumidor.

Após o processo produção, armazenagem, classificação, a maçã é embalada, e as embalagens de apresentação variam de 2 a 18 kgs., no caso de caixas de apresentação (raramente aparecem caixas de 20 kgs.), ou eventualmente em sacolas plásticas. Ainda, as maçãs de forma manual são seladas, envoltas em guardanapo ou rede protetora. (e-fl. 197)

A Recorrente junta aos autos farta documentação acerca das embalagens.

- Na folha 374 vê-se a maçã exposta em supermercado, identificada pela marca; nessa mesma foto pode-se observar a rede envolta à maçã; e a maçã encontra-se selada; Veja-se que foram glosados os créditos oriundos dessas embalagens que chegam ao consumidor final juntamente com a maçã;
- Na folha 374 a embalagem exposta no supermercado é de 9 kgs.;
- Às fls. 386 a 388 vê-se a maçã com guardanapo e selo;
- Às fls. 390 e 391 com rede e selo;
- Das folhas 393 a 399 vê-se a maçã com guardanapo, selo, e também a maçã com rede e selo, em embalagem de 2 kgs.;

- A partir da folha 393 a maçã na embalagem de 2 kgs., vendida diretamente da forma que está embalada, ainda sendo protegida individualmente por guardanapo ou rede, e todas seladas;
- A partir da folha 401 a maçã em sacolas, e a partir da folha 404 modelos de sacolas para maçã que são utilizadas pela recorrente;
- Nas fls. 415 e 416 seguem folhetos explicativos sobre a maçã, que acompanham a maçã embalada;
- E seguem vários exemplos às folhas 371 a 416 desse processo administrativo. (e-fl. 2010-2011)

Diante da documentação juntada aos autos, bem como das explicações fornecidas acerca da cadeia produtiva, entendo as embalagens dão direito ao crédito.

Sobre o assunto, cito jurisprudência no CARF em processo de outro contribuinte tratando sobre maçã e que corrobora o aproveitamento dos créditos para os gastos com embalagem.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 3001-000.754 do Processo 10925.002932/2007-01 Data 20/02/2019

GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As embalagens de transporte de maçãs, pelas suas próprias peculiaridades, necessitam de um acondicionamento especial para fins de transporte de modo que os produtos não sofram nenhum perecimento no percurso entre a unidade produtiva e o seu destino. Tendo em vista esta essencialidade, os créditos relacionados a tais embalagens são passíveis de creditamento na sistemática da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS.

Nas embalagens de apresentação foram encontradas evidências entre o nome constante da “descrição da mercadoria” e as fotos das caixas juntadas aos autos que demonstraram da apropriação dos créditos a ele relacionados na apuração da Contribuição ao PIS.

Logo, as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa.

Serviços Utilizados com Insumos (item 3.2.3 do Acórdão nº 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 37 e ss. - fls. 1963 e ss. desse processo administrativo)

A Recorrente alega que faz jus aos créditos com os gastos relativos aos 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.

b) Das aquisições de serviços utilizados como insumos (item 3.2.3 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.1. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (Vide Doc. 5.1 da Manifestação de Inconformidade – fls. 492 a 971 desse processo administrativo):

pela análise fiscal, apenas os fretes relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda autorizam o crédito do imposto, ignorando-se 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. Nesse caso, também a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente detalha os serviços glosados neste item.

Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram glosados o valor de alguns serviços, entre eles: frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem, fretes entre estabelecimentos, relativo notas fiscais de entradas de serviços de transportes no trimestre, pois foram considerados que mencionados serviços não fazem parte do processo produtivo e não se enquadram como insumos/serviços, e que ainda se tratam de despesas operacionais. Inclusive foi desconsiderado pela autoridade administrativa, os créditos oriundos do transporte de insumos entre a Matriz e Filiais, insumos essenciais para a produção da maçã. Os insumos para a produção da maçã, ficam inicialmente no estoque da Matriz, e após são enviados aos pomares, conforme a necessidade, isso gera um custo com o transporte. (e-fl. 2037)

Da leitura verifico que se tratam basicamente de serviços de frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem e fretes entre estabelecimentos.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, desde que bem discriminados, os fretes entre pomar e local de armazenagem e embalagem e fretes entre estabelecimentos permitiriam descontar créditos.

Sobre o assunto, cito jurisprudência no CARF de relatoria da i. Conselheira Larissa Nunes Girard em caso análogo.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 3002-000.624 do Processo 13986.000025/2006-11 Data 20/02/2019

DESPESAS COM TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR PARA A SEDE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento das despesas de transporte de maçã do pomar até a sede, onde será armazenada, por empresa que tenha por atividade a produção agrícola.

Logo, as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa.

Aquisição de Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos (item 3.2.2 do Acórdão nº 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 36 e ss. - fls. 1962 e ss. desse processo administrativo)

A Recorrente alega que faz jus aos créditos com os gastos de aquisição de combustíveis e ou lubrificantes e outros insumos.

c) Das aquisições de combustíveis e/ou lubrificantes e outros insumos (item 3.2.2 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.1. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (Vide Doc. 5.1 da Manifestação de Inconformidade – fls. 492 a 971 desse processo administrativo): pela análise fiscal, os combustíveis e lubrificantes não fazem parte do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos da COFINS, e por esse motivo foram desconsiderados. Porém, sendo a atividade da recorrente / contribuinte, o cultivo de maçã, é necessário a 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. A legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte. (e-fl. 2059)

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente explica a utilização dos combustíveis e ou lubrificantes.

Como exemplo, o transporte de maçãs, ou os produtos necessários para desinfecção dos locais de armazenagem, combustíveis e pneus para as empilhadeiras e tratores se locomoverem no transporte e carregamento da maçã, materiais utilizados no controle de qualidade da fruta (produtos e outros insumos), até a chegada ao consumidor final, materiais utilizados nos alojamentos dos colhedores de maçãs, entre tantos outros necessários para a produção da maçã e sua finalização até a venda. (e-fl. 2045)

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, a Recorrente faz uso de diversas máquinas e veículos para as etapas de preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades. A utilização de combustíveis e lubrificantes me parece essencial para o bom funcionamento de tais máquinas e veículos.

O CARF possui uma extensa jurisprudência concedendo o direito ao crédito para esses gastos.

CARF, Acórdão nº 3401-006.180 do Processo 10925.000573/2009-10 Data 21/05/2019

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DIREITO CREDITÓRIO DECORRE DO EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. Caracterizam-se como insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Cofins apenas as despesas com combustíveis e lubrificantes que sejam empregados efetivamente no processo produtivo da empresa, excluindo-se aqueles consumidos pela frota de veículos própria de empresa fabril.

CARF, Acórdão nº 3201-005.577 do Processo 10680.901861/2012-09 Data 21/08/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. COMBUSTÍVEIS. ÓLEO DIESEL LUBRIFICANTES. GRAXAS. Os gastos com combustíveis, óleo diesel, lubrificantes e graxas geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, na atividade de mineração, nos termos do inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Logo, as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por dar provimento para reverter a glosa.

Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (item 2.3.2. do Despacho Decisório nº 969/2013 – DRF/JOA) - (item 3.3 do Acórdão nº 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 41 e ss. - fls. 1967 e ss. desse processo administrativo

A Recorrente alega que faz jus aos créditos decorrentes das despesas de contraprestação de arrendamento mercantil.

e) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (item 3.3 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.2. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (Vide Doc. 5.4 da Manifestação de Inconformidade – fls. 1748 a 1873 desse processo administrativo): Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos os créditos referente despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, pois foram considerados que mencionados contratos de arrendamento mercantil são contratos de financiamentos.

Conforme podemos verificar em contrato anexo, o mesmo é contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo. Mesmo porque, a legislação prevê os créditos, não se operando quaisquer restrições. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte e requer a reforma do despacho decisório.

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente explica e defende seu ponto de vista.

Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos da linha 8 da ficha 6A e 16A da DICON (despesas de contraprestação de arrendamento mercantil), o valor de R\$ 81.892,44 (oitenta e um mil oitocentos e noventa e dois reais e quarenta e quatro centavos), pois foram considerados que mencionados contratos de arrendamento mercantil são contratos de financiamentos.

Conforme podemos verificar em contrato anexo (Doc. 5-4), o mesmo é contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo. (e-fl. 2051)

Assim, verifica-se que a autoridade administrativa glosou as despesas de contraprestação de arrendamento mercantil por entender que os contratos seriam de financiamento. O argumento apresentado pela autoridade é de que os Valores Residuais Garantidos (VRG) dos contratos são parcelados pelo mesmo período do contrato.

Prova disso, são os Valores Residuais Garantidos 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 (fls. 153 e 159).

Portanto, como não é possível atestar a natureza jurídica de arrendamento mercantil dos contratos listados para crédito da contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativas, os valores foram glosados por falta de expressa previsão legal. (e-fl. 257)

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

O fato do VRG estar diluído nos pagamentos mensais não é motivo para descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil. A Súmula n. 293 do STJ trata do assunto.

SÚMULA N. 293

A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.

Nessa mesma linha cito jurisprudência deste CARF.

CARF, Acórdão nº 9101-001.467 do Processo 10880.073995/92-41 Data 15/08/2012

CONTRATO DE LEASING. VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VRG) ÍNFIMO. VALOR EFETIVAMENTE DILUÍDO NOS PAGAMENTOS MENSAIS. IRRELEVÂNCIA. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 293 DO STJ. Conforme o entendimento há muito pacificado pelo STJ, ?a cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil?. Conforme a atual tendência do CARF, aplica-se no âmbito do processo administrativo fiscal, os entendimentos já consolidados no STJ e no STF.

CARF, Acórdão nº 3301-005.179 do Processo 16327.720165/2017-13 Data 26/09/2018

VALOR RESIDUAL GARANTIDO. Não cabe ao fisco questionar o valor residual garantido estipulado em contrato, tendo em vista que a lei permite às partes estipular livremente. Não há base legal para desconsiderar o VRG contratual para que seja aplicado outro. O VRG serve de garantia ao arrendador em relação ao bem arrendado, convertendo-se em preço de compra em caso de opção do arrendatário. No encerramento do contrato, por ser preço de compra do bem, o valor pactuado configura receita de ativo imobilizado, devendo ser excluído da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, nos termos do art. 3º, § 2º, IV da Lei 9.718/1998.

Logo, as despesas de contraprestação de arrendamento mercantil listadas nos autos podem ser deduzidas da base de cálculo do PIS/COFINS, desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da corrente. Cito jurisprudência do CARF de relatoria do i. Conselheiro Charmes Mayer.

CARF, Número do Processo 10835.721306/2013-67, Acórdão 3201.004-339.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. BENS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. As contraprestações de arrendamento mercantil contratado com instituição financeira não optante pelo Simples Nacional, domiciliada no País, admitem créditos da não cumulatividade da Cofins, desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades da pessoa jurídica contratante.

Assim, no tema voto por dar provimento para reverter a glosa.

Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (item 2.3.3. do Despacho Decisório nº 969/2013 – DRE/JOA) - (item 3.4 do Acórdão nº 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 44 e ss. - fls. 1970 e ss. desse processo administrativo)

A Recorrente alega que faz jus aos créditos dos encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado.

d) Dos encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado (item 3.4 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.3. do Despacho Decisório) – (Vide Doc. 5-6 da Manifestação de Inconformidade – fls. 1884 a 1918 desse processo administrativo): na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram desconsiderados os encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, pois foram considerados que mencionados encargos não fazem parte de máquinas do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos de COFINS.

Conforme consta no anexo IV do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), manutenção conjunto de irrigação (ajuda a maçã a crescer quando falta chuva), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda. A legislação argumentada e apresentada está em vigor, e não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

Além disso, o contribuinte teve glosados os créditos de PIS e COFINS sobre as depreciações dos pomares de maçãs (Macieiras), pelo motivo da autoridade administrativa entender que as Macieiras não sofrem depreciação, mas sim exaustão. É importante salientar que as Macieiras não são Florestas. As Florestas é que estão sujeitas à exaustão. As macieiras são árvores que produzem maçãs, e ao final de cada ciclo se tira dela a maçã, mas a árvore permanece. A exaustão ocorreria se a árvore fosse arrancada, o que não é o caso. O entendimento do contribuinte está embasado no regulamento do Imposto de Renda, que define e diz como é a exaustão. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte e requer a reforma do despacho decisório.

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente menciona alguns bens do ativo imobilizado.

Conforme consta no anexo IV do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), manutenção conjunto de irrigação (ajuda a maçã a crescer quando falta chuva), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda. (e-fl. 2053)

A Recorrente também questiona a glosa relativa a depreciação dos pomares de maçãs.

Além disso, o contribuinte teve glosados os créditos de PIS e COFINS sobre as depreciações dos pomares de maçãs (Macieiras), pelo motivo da autoridade administrativa entender que as Macieiras não sofrem depreciação, mas sim exaustão. É importante salientar que as Macieiras não são Florestas. As Florestas é que estão sujeitas à exaustão. (e-fl. 2053)

Sobre este tópico, entendo que faltam elementos de prova robustos para reverter as glosas dos bens do ativo imobilizado. Os argumentos são genéricos sem o detalhamento necessário para reverter as glosas.

Diante do exposto, utilizo as razões de decidir do julgador de primeira instância para negar o pedido.

No anexo à peça recursal, a contribuinte se limitou a enumerar os bens que seriam objeto de depreciação sem, entretanto, indicar sua perfeita localização dentro do processo produtivo e, ainda, como argumentação transcreveu as normas relativas à depreciação e afirmou que não existe óbice ao creditamento proposto.

Ou seja, o conjunto de dados fornecidos pela contribuinte demonstra um alto grau de incorreções técnicas (caracterizadas pelo expressivo volume de bens claramente não geradores de créditos) e de imprecisões relativas a questões de fato (descrição genérica dos bens e de sua utilização), que impedem a consideração de tal conjunto de dados como elemento apto a justificar o reconhecimento do direito ao crédito pretendido pela contribuinte.

Estão incluídos os itens que, em face de sua descrição genérica e da absoluta falta de identificação dos locais e/ou sistemas onde estão locados/aplicados, não podem igualmente ser acatados como aptos a gerarem o direito ao creditamento. Exemplos deste tipo de bens são: registradores eletrônicos de temperatura, esmerilhadeiras, leitor portátil, conversor de frequência, adubadeira, roçadeira etc.

Assim, a ausência de maiores informações acerca da forma e do local de uso destes bens, inviabiliza a aferição inequívoca de suas naturezas e de suas conexões com a atividade produtiva da contribuinte stricto sensu e, por extensão, o reconhecimento do direito ao crédito relativo a suas depreciações. (e-fl. 1973)

Nego provimento.

Receitas de Vendas - Rateio Proporcional (item 2.3.6. do Despacho Decisório – DRF/JOA) Receitas de Vendas - Rateio Proporcional

A Recorrente alega que na análise dos créditos pleiteados, a autoridade administrativa alterou a forma de distribuição das receitas pelo rateio proporcional, em vista das glosas efetuadas. Nesse sentido, requer que seja mantido o cálculo original, elaborado pelo contribuinte, de acordo com orientações de preenchimento da DICON e de acordo com legislação em vigor.

f) Receitas de Vendas - Rateio Proporcional (item 2.3.6. do Despacho Decisório – DRF/JOA) – fls. 263 desse processo administrativo: Na análise dos

créditos pleiteados pelo contribuinte, a autoridade administrativa alterou a forma de distribuição das receitas pelo Rateio Proporcional, em vista das glosas efetuadas. Tendo em vista que o contribuinte efetuou o cálculo de acordo com 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 orientações de preenchimento da DACON e de acordo com legislação em vigor. (e-fl. 2060)

Sobre este ponto cabe transcrever trecho do relatório fiscal onde o despacho decisório traz a explicação acerca da metodologia do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos, tendo em vista que a empresa estaria sujeita a mais de um tipo de receita.

Quando a empresa estiver sujeita a mais de um tipo de receita (p. ex. Cumulativa/não cumulativa, não-cumulativa mercado interno/não-cumulativa mercado externo) os §§ 8º e 9º do Art. 3º combinado com o §3º do Art. 6º da Lei 10.833/2003 prevêm que os custos, despesas e encargos vinculados podem ser apropriados (rateados) aos tipos de receitas através dos métodos da apropriação direta ou do rateio proporcional. (e-fl. 263)

A aplicação do rateio proporcional é prevista pela legislação e foi corretamente aplicada pela autoridade administrativa. A Recorrente não apresenta argumentos questionando os percentuais de rateio aplicados. Tão pouco esclarece os possíveis prejuízos advindos deste rateio. A falta de argumentos e esclarecimentos me faz concluir pela lisura do rateio proporcional.

Nesse sentido, nego provimento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os gastos com: a) Embalagens; b) Serviços Utilizados com Insumos (Frete); c) Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos; e d) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da Recorrente).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO