



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000327/2008-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.521 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 9 de abril de 2024
Recorrente VIPOSA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRÉDITOS DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão da glosa de créditos descontados sobre o custo de aquisição, depende da comprovação de os que bens foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Não demonstrada a essencialidade e relevância do serviço em seu processo produtivo, a glosa do crédito apurado pelo contribuinte deverá ser mantida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial apenas para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de caixas de papelão, fita adesiva e pallets, para transporte de produtos acabados. Vencido o Conselheiro Jorge Luis

Cabral que negava provimento no sentido de não considerar o material de embalagem de transporte como parte do processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: George da Silva Santos, Jorge Luis Cabral (suplente convocado), Keli Campos de Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Renan Gomes Rego (suplente convocado), Marcos Antonio Borges (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa/exportação, relativo ao segundo trimestre de 2007, no valor total de R\$645.150,78, para fins de Compensação de débitos de outros tributos e de Ressarcimento (fls. 2 e ss e, ainda, fl. 1039 e ss). A Autoridade Fiscal, com base em Parecer Fiscal do Saort (fls. 1190 e ss), decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$603.108,75(seiscentos e três mil, cento e oito reais e setenta e cinco centavos), e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido, conforme Despacho Decisório nº 566 – DRF/JOA (fl. 1.221 e ss). No citado Parecer, a Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que:

1. contrariamente a opinião de alguns contribuintes, o conceito de insumos possui natureza estrita, e não ampla, ou seja, um bem ou serviço apenas consubstanciar-se-á em insumo quando aplicado diretamente no processo produtivo;
2. as embalagens utilizadas pelo contribuinte não são de apresentação, mas tão somente de transporte, as quais não se enquadram no conceito de insumos;
3. são consideradas de transporte as embalagens destinadas precipuamente ao transporte dos produtos elaborados, como os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, em que não há um acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetivam valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, à perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim, o acondicionamento feito em embalagens de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido;
4. atestou, com relação a vários dos bens e serviços utilizados pelo contribuinte na formação da base de cálculo de seus créditos, a sua condição de insumos com base tão somente nos documentos juntados aos autos;

5. entretanto, com relação a outros, estes mesmos documentos não se mostraram capazes de evidenciar qual a possível relação direta guardada com o processo produtivo do Curtume Viposa S/A, condição indispensável para caracterizá-los como insumos;

6. não basta uma máquina, equipamento ou outro bem compor o ativo imobilizado para que possa gerar direito a créditos, há também que se verificar se foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e o ônus de comprovar a utilização no processo produtivo é do pleiteante;

7. da análise dos documentos juntados aos autos, não foi possível concordar com o contribuinte quanto a apropriação de créditos com base em alguns dos itens imobilizados, posto que a efetiva utilização destes na produção de bens destinados à venda não restou caracterizada;

8. resta óbvia a impossibilidade de se facultar ao contribuinte apurar créditos com base na aquisição de bens que compunham o ativo permanente de outra pessoa jurídica, posto se tratar de receita não operacional não sujeita ao pagamento da contribuição;

9. se justifica a glosa também pelo fato de o contribuinte ter utilizado integralmente o valor de aquisição dos bens importados e incorporados ao ativo imobilizado, quando se sabe que o correto teria sido a determinação destes créditos mediante a aplicação da alíquota da contribuição sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês ou, alternativamente, sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição.

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório, que deferira parcialmente o crédito solicitado, alegando, em síntese, que:

1. a concessão de crédito tem intrínseca relação com o aspecto material da regra-matriz de incidência da contribuição (que é auferir receita, no caso, com a venda de um produto!), logo, igualmente, a interpretação do conceito de "insumo" para a Cofins não-cumulativa também deve estar atrelada ao referido aspecto material;

2. deve ser considerado "insumo" para a COFINS não-cumulativa todo e qualquer material/serviço empregado para a obtenção do referido resultado (obter receita), esteja ele ligado ou não ao processo produtivo;

3. a Lei, quando trata do regime misto de não-cumulatividade, vincula a concessão do crédito aos custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas no regime não-cumulativo, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regra matriz de incidência);

4. não se figura escorreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos";

5. se fosse assim, como explicar que entre os bens considerados "insumos" na legislação se incluem os combustíveis e lubrificantes, que não integram o produto final e tampouco estão sujeitos às referidas alterações?

6. não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para os fins da legislação da Cofins tem a mesma dimensão dada pela legislação do IPI, pois, "insumos", para esse imposto, tem um significado técnico (sentido estrito), enquanto para a Cofins tem um significado comum (sentido lato);

7. anexou fotos de produtos embalados e os insumos utilizados pela expedição demonstrando que, no verídico, tais embalagens devem ser tidas como "de

apresentação" e não como "de transporte", nos termos referidos no despacho decisório objurgado;

8. observando o conceito de insumo acima traçado para a Cofins não cumulativa, na esteira de abarcar todo e qualquer material/serviço empregado para a obtenção do resultado "receita", nota-se que as embalagens de transporte e os alçunhados "bens correlacionados" devem ser tidos como insumo;

9. se o frete gera direito de crédito (já que necessário à obtenção de receita!), por que as embalagens de transporte que visam garantir a integridade e a inviolabilidade dos produtos negociados (e, assim, otimizar a realização da venda) também não geram?

10. apropriando-se do conceito de "insumo" dado pela Autoridade Fiscal e posto na IN SRF n.º 247/2002 (art. 66, § 5º, I, "a"), fácil perceber que os materiais glosados, sobremaneira as embalagens de transporte e conseqüências (fita adesiva, etc), enquadram-se na "camisa de força" da referida IN (já que são bens, estão sob a ação direta do produto fabricado, desgastando-se inclusive e, por óbvio, não compõem o ativo imobilizado);

11. na mesma medida, os serviços arrolados foram prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil e influenciaram na armazenagem do produto (a armazenagem também gera crédito);

12. sendo pacífico o entendimento de que as embalagens de apresentação dão direito ao crédito de Cofins não-cumulativa, deve a glosa ser afastada no caso;

13. em alguns casos foram consideradas em duplicidade algumas notas fiscais, o que aumentou a glosa na base de cálculo de crédito;

14. ultrapassadas as questões acima, pondere-se que a simples análise dos materiais/serviços glosados permite aferir a relação direta dos mesmos na cadeia produtiva da Recorrente (aí entendida desde a fabricação, etc., até a venda, já que se deve dimensioná-la em função do aspecto material da regra-matriz de incidência);

15. seria inadmissível deixar qualquer máquina, equipamento, etc., que compõem o ativo imobilizado sem qualquer utilização! É admitir que empresa labora buscando um prejuízo!

16. o parecer mencionado aponta glosa em relação à uma máquina de costura advinda do ativo permanente de outra pessoa jurídica, balizando o raciocínio no § 21 do art. 3º, contudo, este dispositivo não é aplicável ao caso concreto;

17. houve a glosa na base de cálculo relativa a alguns bens importados que compõem o ativo imobilizado da Recorrente, tendo em vista que a Recorrente não utilizou o valor da depreciação incorrida no mês referente aos bens acima mencionados, sendo utilizado custo de aquisição;

18. a solução mais correta a ser adotada seria a Autoridade Fiscal ter intimado a Recorrente para retificar o referido valor, de modo a informar qual é a correta base de cálculo a ser utilizada, porquanto uma parte do montante glosado poderia se referir aos encargos de depreciação;

19. o argumento de vinculação do crédito, mês a mês, resta flagrantemente superado, já que a Lei do Cofins-Importação garante a utilização integral do referido crédito, inclusive em períodos diversos.

A lide foi decidida pela 17ª Turma da DRJ/RJO, nos termos do Acórdão nº 12-74.870, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007 Matéria não Impugnada. Preclusão. Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007 Créditos a Descontar. Incidência não-Cumulativa. Não dão direito a crédito gastos ou despesas com bens ou serviços utilizados nas atividades da Empresa, quando não corresponderem ao conceito de insumo ou a outra expressa hipótese legal. Imobilizados. Adquiridos de outra Pessoa Jurídica. Máquinas e equipamentos adquiridos do ativo permanente de outras pessoas jurídicas não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito a crédito, para quem compra. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Irresignada, a recorrente apresentou, no prazo legal, recurso voluntário, por meio do qual reitera os termos de sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

I – Do conceito de insumos

A recorrente alega que o conceito de insumo deve ser entendido de forma mais ampla, pois a Lei, quando trata do regime de não-cumulatividade do PIS/Cofins, vincula a concessão do crédito a custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regra matriz de incidência). Desse modo, a mesma argumenta que não se figura escorreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos".

No entanto, a regra geral que dispõe sobre o aproveitamento do crédito, instituída pelo art. 3º da Lei nº 10.637/03, para o PIS, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833/04, para a Cofins, ambos atualmente com a mesma redação dada pela Lei nº 10.865/04:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o ; (redação original revogada) I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...) II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à

prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original revogada) II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

Da legislação citada verifica-se que não pode o termo “insumo” ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.

Ou seja, o conceito de insumo deve ser avaliado considerando os critérios da essencialidade ou relevância, em outras palavras considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

II – Das embalagens de transportes e outros bens correlacionados

A Fiscalização entendeu que a recorrente possui apenas parcialmente o direito ao crédito apurado no período em exame, argumentou que muitas das despesas incluídas na base de cálculo dos créditos não se enquadram no conceito de insumos.

Nesse sentido, foram glosados os créditos relativos a aquisições de caixas de papelão, fita adesiva e pallets que são embalagens utilizadas para o transporte da mercadoria, por entender a fiscalização, não se integrarem aos produtos finais vendidos pelo sujeito passivo. No entendimento do fiscal, a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, precipuamente ao transporte dos produtos acabados.

No entanto, verifica-se que as fotos juntadas pela recorrente demonstram que as embalagens de transportes, como por exemplo, caixas de papelão, fita adesiva e pallets, garantem a integridade e a inviolabilidade dos seus produtos comercializados.

Isso porque tais embalagens são utilizadas no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por finalidade a preservação e acondicionamento dos produtos acabados, como por exemplo, comercialização de sapatos. Nesse sentido, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Assim, considerando que tais embalagens de transportes (caixas de papelão, fita adesiva e pallets) são indispensáveis para a manutenção, preservação e qualidade do produto. Aqui merecem as glosas serem revertidas. Isso porque 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, consoante entendimento já pacificado pelo STJ, no Recurso Especial no 1.221.170/PR.

Por outro lado, em relação aos outros bens e serviços desconsiderados como insumos, cujas despesas foram glosadas, as provas e as explicações da recorrente não levam a conclusão diversa, ao contrário, confirma o entendimento da fiscalização. Isso porque, a Fiscalização admitiu alguns bens como insumo com base nas descrições fornecidas, mas negou a outros esta mesma qualidade, porque as considerou inconclusivas.

Cabe mencionar, no entanto, que a produção de prova mais conclusiva caberia a recorrente, que tem o pleno domínio de seu processo produtivo. O que não ocorreu a contento. Isso porque há várias descrições completamente genérica/vagas, incapazes de assegurar ao bem ou serviço a condição de insumo, tal como, “peças diversas”. Diante das considerações, não há alteração quanto a estas glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

III – Dos bens do ativo imobilizado

Em relação às glosas efetuadas nas despesas com bens do ativo imobilizado, sucede igualmente caracterização insuficiente do ajuste do procedimento adotado pela recorrente aos critérios normativos previamente definidos. Observe-se que a lei (tanto a que rege o PIS quanto a que rege a Cofins) limita a apuração do crédito, relativo a bens do imobilizado, àqueles equipamentos e máquinas efetivamente empregados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da Empresa.

Portanto, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não cumulativo.

No entanto, a recorrente alega que “o apontamento dos referidos bens, data venia, é suficiente para gerar o direito ao crédito no caso, isso porque, em uma racionalidade empresarial, seria inadmissível deixar qualquer máquina, equipamento, etc., que compõem o ativo imobilizado sem qualquer utilização! É admitir que empresa labora buscando um prejuízo”.

Ocorre que, para a definição da regularidade dos creditamentos é preciso aferir a efetiva utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da pessoa jurídica. Assim, ao contrário do que alega a recorrente, a mera listagem apontada pela mesma não se mostra suficiente para demonstrar e muito menos comprovar os encargos que lhe dariam direito a crédito.

Fato é que, a recorrente não cuidou de vincular cada bem do ativo imobilizado à atividade na qual este seria utilizado, assim como também não cuidou de fazer uma descrição detalhada e específica destes bens, por meio da qual fosse possível, eventualmente, aferir sua efetiva aplicação no processo produtivo da empresa.

Ou seja, caberia a recorrente trazer em suas razões recursais argumentos específicos para cada item glosado, demonstrando sua utilidade no processo produtivo, apontando corretamente os documentos que comprovam seu direito e que seriam capaz de refutar o motivo principal que fez a DRJ manter a glosa, qual seja, ausência de demonstração efetiva de aplicação dos bens do ativo imobilizado em sua atividade produtiva.

Ora, a breve e simplista menção feita pela recorrente no sentido de que o mero apontamento dos referidos bens, sem especificação efetiva dos itens glosados, não se presta a contradizer os fundamentos da decisão recorrida, tampouco demonstrar o direito perseguido pela mesma.

Nesse sentido, a impugnação formalizada deve ser instruída com os documentos em que fundamenta suas alegações, conforme disposto nos arts. 15 e 16, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...) § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).

Ainda com referência ao Imobilizado, máquinas e equipamentos adquiridos do ativo permanente de outras pessoas jurídicas não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito à crédito, para quem compra. Neste último ponto, a legislação resta expressa nos arts. 1º e 3º das leis 10.637 e 10.833.

Ademais, como bem demonstrado pela DRJ, verifica-se que a Autoridade Fiscal detectou que o crédito aqui discutido fora utilizado em duplicidade e, ainda, em valor integral, e não sobre a depreciação (ou amortização) do valor da aquisição conforme mandamento legal. Ao contrário do argumentado pela recorrente, descaberia, à Administração em pleno processo de fiscalização solicitar à contribuinte a retificação de sua contabilidade e Dacon a fim registrar corretamente a depreciação de máquinas e equipamentos. Assim, resta, portanto, justificada a referida glosa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial apenas para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de caixas de papelão, fita adesiva e pallets, para transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro