



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.000917/2010-16
ACÓRDÃO	3002-002.835 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MADECAL AGRO INDUSTRIAL LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. VERDADE MATERIAL. INAPLICABILIDADE

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa.

A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, os argumentos e as provas necessárias à comprovação do crédito alegado

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições, por se enquadrarem na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Nos termos do artigo 3º, VI das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, os ativos que estão sujeitos ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo da pessoa jurídica. Contudo, uma vez que não há comprovação da aquisição dos bens e da utilização do processo produtivo, não há como reconhecer o direito creditório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo a matéria não impugnada e documentos não apresentados e, na parte conhecida, dar parcial provimento, revertendo-se as glosas apenas em relação aos créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e os créditos de frete relacionados.

Sala de Sessões, em 11 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Catarina Marques Morais de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Keli Campos de Lima, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Gisela Pimenta Gadelha, Catarina Marques Morais de Lima (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcos Antônio Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Roberto da Silva

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 07-26.410 da 4ª Turma da DRJ/FNS que julgou improcedente manifestação de inconformidade, mantendo a glosa de créditos PIS/ Pasep não-cumulativo relativo ao 2º trimestre de 2006 decorrente das operações da Recorrente com mercado externo nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/03, conforme decisão abaixo ementada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006 REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes a repetição de indébito, cabe ao contribuinte, em sede de Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2006 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito à crédito 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.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade da contribuição, para fins de creditamento de valores, somente são considerados como insumos: as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado A venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado a. venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, que são • incorporadas ao produto destinado A venda durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação) dão direito a crédito. As agregadas ao produto apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo As suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-comutatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e incorporados ao ativo imobilizado, que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados A venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos Contribuição para Programa de Integração Social — PIS, não-cumulativa, no valor de R\$ 267.598,99, decorrentes de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do segundo trimestre de 2006, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes As demais operações no mercado interno.

Do Termo de Verificação Fiscal

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil — DRF pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base no não acatamento, na apuração de créditos, de valores relacionados a:

- (a) aquisições de embalagens de transporte;
- (b) fretes na aquisição de bens não utilizados como insumo;
- (c) despesas e encargos incorridos fora do período de apuração do crédito pleiteado;
- (d) encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado não aplicados diretamente no processo produtivo dos bens destinado à venda;

Da Manifestação de Inconformidade

Não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS

Irresignada, a contribuinte, inicialmente, trata da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS colocando a tese de que a própria Receita Federal do Brasil - RFB teria modificado o entendimento que tinha do conceito de insumo, firmado pelas IN nº 358/2003 e 404/2004, passando a considerar como insumo "todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa", e nesse sentido transcreve excertos da Solução de Divergência nº15/2008 e da Solução de Consulta nº16/2009. Com base nesta tese, defende que geram créditos os gastos e despesas com todos os bens, produtos e serviços utilizados para a consecução da atividade da empresa, seja participando do processo produtivo efetivamente, desgastando-se ou não, em contato ou não com o produto final industrializado, bem como com os serviços primordiais cuja contratação é necessária para a efetivação das atividades desenvolvidas pela empresa.

Materiais de embalagem de transporte e frete na aquisição destes

Em relação aos materiais utilizados na embalagem dos produtos, a contribuinte, inicialmente, diz qual o seu objeto social - implantação, manutenção e comércio de florestas e a exploração da indústria e comércio de madeiras, bem como a industrialização, comercialização, importação e exportação de resíduos e compostos de madeira e plástico na forma granulada, e de produtos na forma extrudada ou injetada - e afirma que para "efetuar a comercialização de seus produtos, bem como o transporte e venda dos mesmos, é necessário realizar a sua proteção, realizada por meio de insumos adquiridos especificamente para esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, entre outros". Defende, então, que "os materiais adquiridos para a confecção das embalagens participam da venda do produto, pois necessitam ser devidamente embalados, de forma a garantir a integridade da mercadoria que seguirá até seu destino final".

Por considerar indevida a glosa dos valores dos materiais de' embalagem, alega ser igualmente indevida a glosa dos valores dos fretes a estes relacionados.

Serviços

A contribuinte contesta o motivo da glosa de valores referentes a serviços que não consistem de insumos, alegando que os valores a estes relacionados não poderiam ser glosados em razão de sua descrição genérica e afirma que cabia a Autoridade Fiscal buscar a verdade, não estando este obrigado a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado, "podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento". Alega que os serviços prestados por HEMERSON LEONILDO OLENKAME e por ZAMARI SERVIÇOS RURAIS LTDA estão perfeitamente integrados ao seu processo produtivo, mas assim não foram considerados em razão da falta de diligência da Autoridade Fiscal. Conclui, então, que "considerando que a busca pela verdade, tem a finalidade de garantir a legalidade da apuração na ocorrência do fato gerador, bem como da constituição de créditos tributários, não poderá o contribuinte restar prejudicado em vista da falta de diligência fiscal" razão pela qual o crédito pretendido deve ser reconhecido

Bens do ativo imobilizado

No mais, a contribuinte contesta a glosa procedida pela Autoridade Fiscal alegando que "existem algumas máquinas/equipamentos nas dependências da empresa que participam do processo produtivo, embora a ele não se integrem". Defende o direito ao crédito em relação a:

- (1) equipamentos/máquinas adquiridos para manter usina termoeletrica, responsáveis pela produção da energia consumida no parque fabril;
- (2) equipamentos e máquinas que realizam o trabalho de exaustão, como os equipamentos filtrantes MIB 02 (Exautores) MCA Brandt, cavalete para o exaustor, e todas as peças de reposição adquiridas para a manutenção destes equipamentos;
- (3) equipamentos que realizam a medição de ruídos (como o decibelímetro ESC 35 a 130 DB Mod. DEC-405), utilizado dentro das dependências da empresa, para realizar o trabalho de manutenção das condições locais, para o bom desempenho das atividades dos funcionários questão em contato direto com o processo produtivo no parque fabril;
- (4) máquinas que efetuam os pacotes das embalagens, qual seja a máquina de arquear Blancks, máquinas de prensar, aparelho CH 48 (utilizado para a realização do lacre das embalagens e tem por finalidade amarrar a madeira), aparelho esticador (utilizado para a aplicação do filme plástico nas embalagens); (
- (5) máquinas que realizam o deslocamento dos produtos dentro das instalações da empresa, como é o caso das empilhadeiras Hyster M H80J e empilhadeiras MCA Clark C - interno 122, carro hidráulico p pallets; DRJ/FNS F Isar. g

(6) equipamento controlador fito-sanitário, utilizado na secagem de madeiras dentro das estufas, que realiza o trabalho de manter o produto (madeiras) sem a presença de fungos, sendo aplicado diretamente sobre ele.

Pedidos

A contribuinte pugna: pela atualização dos créditos pela taxa SELIC, a partir da data de protocolo do respectivo pedido administrativo de ressarcimento; e pela oportunidade de provar o alegado por meio de todos as prova em direito admitidas, principalmente através da juntada de novos documentos. Ao final pede o acolhimento de suas alegações, reconhecimento integralmente o crédito pleiteado e homologação das compensações declaradas.

É o relatório.

Intimada da respectiva decisão, a Recorrente apresenta recurso voluntário argumentando em nome do princípio da não-cumulatividade a possibilidade de tomada de créditos em relação aos itens glosados, detidamente sobre embalagens de transporte e bens do ativo imobilizado.

Em relação aos créditos extemporâneos, argui a necessidade de reconhecimento do direito de créditos extemporâneos em sede recursal pugnando pela aplicação do princípio da verdade material, uma vez que se equivocou quando da apresentação da manifestação de inconformidade *“posto que ao invés de articular as razões que repetiam a glosa de créditos apropriados de forma extemporânea, contrapôs-se a serviços utilizados como insumos, que neste processo sequer foram objeto de análise (matéria discutida nos trimestres que se seguiram, daí a confusão!).”*

Em memoriais apresentando em 04/06/2024 a Recorrente reitera os argumentos, aduzindo que o direito ao crédito é líquido e certo, pois no caso idêntico relativo aos créditos de COFINS apurados no mesmo PAF 10925.001727/2088-00 a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, no julgamento do dia 17/04/2024, decidiu por reverter as glosas de materiais de embalagem e ativo imobilizado. Colaciona ata de julgamento em razão do acórdão não ter sido publicado.

É o relatório

VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Da Preclusão: Matéria não impugnada e documentos não apresentados.

Inicialmente é imperioso destacar que a Recorrente, invocando o princípio da verdade material, traz em seu recurso voluntário matéria não contestada e comprovada anteriormente, especificamente em relação ao crédito extemporâneo, vejamos fls. 156 da peça recursal:

c.3) Dos créditos extemporâneos e do princípio da verdade material

Neste tópico, reconhece a Recorrente ter decaído em equívoco quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, posto que ao invés de articular as razões que repeliam a glosa dos créditos apropriados de forma extemporânea, contrapôs-se a serviços utilizados como insumos, que neste processo sequer foram objeto de análise (matéria discutida nos trimestres que se seguiram, daí a confusão!).

A par de tal desleixo, invoca a Recorrente a aplicação no caso *sub examen*, do princípio da **verdade material**, que traduz-se no dever do julgador de sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados, não ficando obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes.

Contudo, como bem destacado pela própria Recorrente, a não apresentação de contestação e documentos relativos aos créditos extemporâneos ocorreu por descuido. Assim, não pode agora a Recorrente insurgir com fato não contestado em momento processual oportuno invocando o princípio da verdade material que, nos termos dos entendimentos firmados por este colegiado, não tem a finalidade de suprir a inércia da parte, prevalecendo assim o comando do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, a preclusão.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Ademais, em relação aos créditos de depreciação apresentou em recurso voluntário cópia de 9 (nove) notas que comprovariam a validade das aquisições que tais máquinas participam do processo produtivo “*embora a ele não se integre*” garantido, assim, o direito do crédito pleiteado.

Ocorre que analisando os documentos apresentados, além da Recorrente não demonstrar detidamente a relação destas 9(nove) notas com a listagem contida às fls. 57/58, tampouco trouxe aos autos justificativa plausível para não ter apresentado referidos documentos à época da manifestação de inconformidade. Tal fato, inclusive, foi motivo para manutenção da glosa pela DRJ conforme passagem da decisão abaixo colacionada (fls. 127):

Não obstante, o que realmente importa no caso da presente glosa é que a contribuinte não trouxe junto à sua manifestação de inconformidade as notas fiscais de aquisição dos bens que menciona, inviabilizando, assim, a verificação da origem de cada um dos bens objeto da presente glosa (note-se que da listagem de bens fornecida pela contribuinte não constam o nome e nem o CNPJ dos fornecedores) e a aferição da natureza (aplicação dentro da empresa) de cada um deles, o que, ao fim e ao cabo, impossibilita o reconhecimento do crédito a estes bens relacionados, tendo em conta as condições necessárias e indispensáveis para o creditamento.

Ante o exposto, mantém-se as glosas procedidas pela Autoridade Fiscal.

Assim, entendo que o pedido de juntada da referida prova documentação deve ser rejeitado, pois deveriam ter sido apresentados junto à manifestação de inconformidade e o descuido da Recorrente não se encontra no rol das exceções previstas no artigo 16, § 4º do Decreto 70.235/72, vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 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)(Produção de efeito)

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

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

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

Neste contexto, não conheço do recurso em relação aos argumentos relativos ao crédito extemporâneo e em relação às notas apresentadas às fls. 168/175.

Embalagens de transporte e bens correlacionados - linha 02 do DACON

Neste ponto, a fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre despesas com embalagens para transporte, tais como papelão, etiquetas adesivas, cantoneiras, plásticos filmes, fitas dentre outros (fls. 25 a 28) e conhecimentos de transporte correlatos, utilizados para proteção das peças de madeira de sua produção quando do seu transporte com fim de manter sua integridade até o destino final.

Concluiu a fiscalização que tais embalagens não integram o produto final, não configurando embalagem de apresentação, mais sim meras embalagens de proteção para transporte aplicadas ao produto na operação de venda, isto é, após o término da produção do bem e, assim sendo, seria impossível o aproveitamento de créditos sobre aquisição de tais itens e frete no transporte dos respectivos.

Para a fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 “ficou claro que por insumos devem ser entendidos apenas aqueles bens e serviços que sejam diretamente utilizados no processo produtivo, em detrimento de teorias que defendem ser insumo todo e qualquer ônus suportado pela pessoa jurídica”. Vejamos (fls. 21):

1. O Conceito de Insumos

O conceito de insumos de que trata a Lei nº 10.833/03, embora suscite entre contribuintes e esta Secretaria discussões quanto a seu alcance, em sede administrativa há muito perdeu razão para tais controvérsias. Por meio da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, ficou claro que por insumos devem ser entendidos apenas aqueles bens e serviços que sejam diretamente utilizados no processo produtivo, em detrimento de teorias que defendem ser insumo todo e qualquer ônus suportado pela pessoa jurídica. Seguem os trechos pertinentes:

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004

[...]

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

Pela leitura da decisão da DRJ temos o mesmo fundamento (fls. 121):

De tal sorte, nos itens seguintes deste voto adotar-se-á o conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3.ºs das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e com o artigo 8.º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004. Em outras palavras, não serão considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que não estejam intrínseca e diretamente associados ao processo produtivo da empresa produtora. Da mesma forma, por coerência lógica, não serão admitidos como bens passíveis de gerarem créditos a título de depreciação, aqueles que, apesar

Documento de 127 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://www.receita.fazenda.gov.br/imp/publico/login.aspx> o código de localização EP10.0624.15505.U541. Consulte a página de autenticação no final deste documento. 6

FLORIANOPOLIS DRJ

Processo 10925.000917/2010-16
Acórdão n.º 07-26.410

Fl. 121

DRJ/FNS
Fls. 48

de constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estejam intrínseca e diretamente associados ao processo produtivo do empreendimento.

Observe-se, por oportuno, que os excertos transcritos pela contribuinte da Solução de Divergência nº15/2008 e da Solução de Consulta nº16/2009 não contrariam o entendimento ora firmado, todavia, diga-se que mesmo que de encontro a este fossem não teriam o condão de vincular a decisão que aqui será prolatada.

De se passar, agora, à análise das questões concretas relacionadas com o litígio posto.

Temos, assim, que a controvérsia cinge às glosas de crédito da Contribuição para o PIS/ Pasep não-cumulativo decorrente de interpretação jurídica restrita sobre o conceito de insumos amparada nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004 (fls. 434/462).

Isto porque, não foram apuradas divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente para realizar glosas sobre embalagens e fretes correlatos.

Verifica-se pela leitura das passagens colacionadas que não há outro fundamento além da aplicação das referidas instruções normativas, inclusive, com menção expressa da vinculação à autoridade fiscal e da Delegacias de julgamento ao referido normativo, sob pena de responsabilidade funcional.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 - sob a sistemática de recursos repetitivos reconheceu a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004 e trouxe para ordenamento a necessidade de aferir o conceito de insumo a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte, vejamos passagem da tese firmada:

(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.

(RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779)

Neste sentido, fato é que os posicionamentos adotados tanto pela auditoria fiscal na análise do crédito, quanto o posicionamento da DRJ na análise da manifestação de inconformidade da Recorrente, divergem do atual conceito de insumos que obrigatoriamente deve ser aplicado por este Colegiado, nos termos do 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Assim, em relação às embalagens entendo que a Recorrente demonstra que são essenciais para a manutenção da integridade do produto e sua comercialização, inclusive, no mercado externo (fls. 151) vejamos:

- etiquetas adesivas (legalmente exigida para produtos destinados ao exterior e coladas na madeira);
- chapa de papelão ondulado (utilizado como proteção superior, inferior e laterais do produto embalado, como proteção);
- cantoneiras (utilizadas para proteção nas laterais do pacote);
- filme stretch (utilizado para amarrar o pacote); e
- fita de aço (utilizada na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote).

Porém tal entendimento não deve prosperar, eis que a maioria dos materiais utilizados para a embalagem do produto final, seja para o transporte ou para a apresentação, são compostas de adesivos (aditivos importantes usados para fins funcionais da embalagem como o seu selamento), o papel (chapa de papelão, que consiste em uma das formas mais econômicas e versáteis de embalagem) entre outros produtos que compõe a embalagem do produto final da empresa.

Desta maneira, tendo em vista que as embalagens realizadas pela Recorrente são adequadas para determinar a vida do produto, se faz necessário o desenvolvimento de sistemas (passivas ou ativas) e a adequação das embalagens aos seus produtos. É de suma importância a verificação de suas características mecânicas bem como sua estabilidade com relação ao produto embalado, a fim de garantir a integridade daquilo que está dentro da embalagem. Ressalta-se que os produtos industrializados pela Recorrente compõem-se de madeira, sendo necessário essa "proteção" para a comercialização.

Ressalte-se que a fiscalização ao analisar o crédito consignou expressamente que se trata de embalagens de transporte e que assim sendo não enquadraria no conceito de insumos, vejamos (fls. 24/25):

As embalagens utilizadas pelo contribuinte não são de **apresentação**, mas tão somente de **transporte**, as quais não se enquadram no conceito de insumos.

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, da 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 (Decreto nº 4.544, art. 4º, IV, e art. 6º). Muito embora as embalagens de transporte possam eventualmente se prestar também à garantia da integridade de seu conteúdo, ainda assim, por não conterem rótulos indispensáveis ou indicações promocionais que impliquem despesas mais elevadas em sua elaboração, não possuem o objetivo de, por si só, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.

Logo, entendo que a aquisição destes produtos e os fretes correlatos são custos relacionados ao processo produtivo da Recorrente se amoldando no conceito de essencialidade, conforme hipóteses de tomada de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesta linha é entendimento deste e. Conselho o reconhecimento do direito creditório sobre tais itens conforme seguintes precedentes:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 PIS/COFINS. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE.

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

(Processo nº 10925.905475/2013-49; Acórdão nº 9303-014.552 – CSRF / 3ª Turma)

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. Nos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas de depreciação apuradas sobre os ativos imobilizados da pessoa jurídica. Nos termos do artigo 3º, VI das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, os ativos que estão sujeitos ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo da pessoa jurídica.

(Acórdão 3301-009.348 da 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013 COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado sob o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

CRÉDITO. LABORATÓRIO. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo das contribuições, quando pertinente e essencial ao processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

(Processo nº 10825.908320/2016-35; Acórdão nº 3402-011.421 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assim, deve ser reconhecido o direito de crédito no valor de R\$ 84.995,38 (linha 02 do DACON) sobre embalagens de transporte e R\$ 3.450,98 (linha 02 do DACON) conhecimento de transporte associados às respectivas embalagens de transporte não reconhecidas.

Ativo imobilizado (linha 9 do DACON)

Em relação as despesas de depreciação relacionadas com bens escriturados no ativo imobilizado da Recorrente, igualmente sob o fundamento o argumento de que tais ativos não estavam diretamente relacionados com o processo produtivo, foi realizada a glosa (fls. 56 a 58):

3.2 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado – Linha 09 da Dacon

Os créditos calculados sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado possuem base legal no inciso VI, art. 3º, da Lei nº 10.833/2003:

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifou-se)

[...]

Por evidente que não basta um bem compor o ativo imobilizado para que possa gerar direito a crédito, há também que se verificar se ele foi utilizado na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, nos termos do inciso VI acima transcrito, e o ônus de comprovar a utilização no processo produtivo é do pleiteante, como exposto no item 2.

Contudo, o que se percebe da análise dos arquivos digitais e documentos enviados é que vários dos bens declarados na linha 09 não encontram relação com o processo produtivo da interessa-

Por sua vez, a DRJ ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada consignou expressamente que a Recorrente não desincumbiu do ônus de comprovar a efetiva existência do crédito. Ou seja, não apresentou que os bens listados pela fiscalização de fato participaram do processo produtivo, inclusive, porque a própria Recorrente havia admitido que os bens “ *participam do processo produtivo, embora a ele não se integrem.*”

Bem, em análise à manifestação de inconformidade, vê-se que a própria contribuinte, de forma clara, coloca que os bens cujos encargos com depreciação foram glosados são aqueles que "participam do processo produtivo, embora a ele não se integrem". Ou seja, dá a entender que os bens de alguma forma participam do processo, mas não são a ele indispensáveis, já que não o integram.

Esse entendimento se confirma a partir dos esclarecimentos trazidos pela contribuinte. Como exemplo, tomem-se os relacionados aos equipamentos e máquinas

Documento de 127 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço: <http://fzf.fazenda.gov.br/validacao/valida.asp> pelo código de localização EP10.0624.15505.U541. Consulte a página de autenticação original deste documento. Original

12

SC FLÓRIANOPOLIS DRJ

Processo 10925.000917/2010-16
Acórdão n.º 07-26.410

Fl. 127

DRJFNS
Fls. 02

adquiridos para manter uma usina termoeétrica. Tais bens, se de fato responsáveis pela produção da energia consumida somente no parque fabril, até poderiam dar direito a crédito, haja vista a energia elétrica ser indispensável para o processo produtivo. Todavia, os bens glosados consistem de EQUIPAMENTO P/ COMBATE INCENDIO, conforme descrição trazida na listagem do fiscal. Ou seja, muito embora equipamentos desta natureza se mostrem necessário à segurança da usina e sejam, eventualmente, "obrigatórios" para instalação da mesma, não são indispensáveis ao processo produtivo, considerando que sua inexistência não levaria a paralisação do mesmo.

O mesmo diga-se em relação aos demais bens mencionados pela contribuinte, tendo em conta não só os esclarecimentos trazidos pela contribuinte, mas estes em confronto com a descrição da utilização dos bens que constam da listagem trazida pelo fiscal, tirada da listagem fornecida pela fiscalizada.

Não obstante, o que realmente importa no caso da presente glosa é que a contribuinte não trouxe junto à sua manifestação de inconformidade as notas fiscais de aquisição dos bens que menciona, inviabilizando, assim, a verificação da origem de cada um dos bens objeto da presente glosa (note-se que da listagem de bens fornecida pela contribuinte não constam o nome e nem o CNPJ dos fornecedores) e a aferição da natureza (aplicação dentro da empresa) de cada um deles, o que, ao fim e ao cabo, impossibilita o reconhecimento do crédito a estes bens relacionados, tendo em conta as condições necessárias e indispensáveis para o creditamento.

Ante o exposto, mantém-se as glosas procedidas pela Autoridade Fiscal.

Por fim, no que tange à decisão ao argumento apresentando nos memoriais de 04/06/2024 no sentido de que o direito ao crédito é líquido e certo, pois no caso idêntico relativo aos créditos de COFINS apurados no mesmo PAF 10925.001727/2088-00 a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, no julgamento do dia 17/04/2024, decidiu por reverter as glosas de materiais de embalagem e ativo imobilizado, entendo que razão não assiste à Recorrente.

Isto porque, com devida *venia* às razões de decidir e entendimento firmado pela Turma Julgadora, fato é que, conforme aduzido pela própria Recorrente, o referido acórdão não foi publicado e, embora de fato a discussão possa se referir ao mesmo PAF 10925.001727/2088-00, ou seja, mesmo período e fundamentos diferenciando apenas por se tratar da COFINS, não é possível aferir se a situação fática é a mesma, ou seja, que naquele processo ocorreram os mesmos descuidos que a Recorrente reconhece ter cometido nestes autos em relação a impugnação das glosas e comprovação do direito de creditório.

Logo, por não ter sido comprovado o direito de crédito a glosa do crédito no valor de R\$ 13.246,58 (linha 09 do DACON) sobre despesas de depreciação de ativo imobilizado deve ser mantida.

Dispositivo

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo a matéria não impugnada e documentos não apresentados em impugnação e, na parte conhecida, dar parcial provimento, revertendo-se as glosas apenas em relação aos créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e os créditos de frete relacionados.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima