



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

Processo n° 10925.000923/2010-73
Recurso n° 938.928 Voluntário
Acórdão n° **3803-03.305 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 19 de julho de 2012
Matéria PER/DCOMP
Recorrente MADECAL AGRO INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

Ementa: INSUMOS. TERMO. ALCANCE.

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, processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade 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.

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Se o serviço de transporte das mercadorias fizer parte da operação de venda, e tiver seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte e gerarão direito a crédito.

ÔNUS DA PROVA.

Compete ao contribuinte a apresentação de documentos hábeis e idôneos à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Exonerado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Ausente o Conselheiro Juliano Eduardo Lirani. Acompanhou o julgamento: Dr^a Denise da Silveira Peres de Aquino Costa, OAB/SC nº 10264.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern - Presidente.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

O Contribuinte transmitiu Declaração de Compensação de crédito da contribuição para a COFINS não-cumulativa, no valor de R\$ 405.582,77, decorrente de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2006, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações no mercado interno.

A DRF em Joaçaba homologou parcela do crédito pleiteado, no valor de R\$ 394.296,47.

Ademais, a autoridade de piso se manifestou pela glosa da base de cálculo da contribuição, o crédito referente às operações de aquisição de embalagens de transporte e operações de simples faturamento (compra para entrega futura).

Cientificado, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual defende que a Receita Federal do Brasil passou a considerar como insumo todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa, de modo 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.

Em relação aos materiais utilizados na embalagem dos produtos, a contribuinte afirma que para "efetuar a comercialização de seus produtos, bem como o transporte e venda dos mesmos, é indispensável realizar a sua proteção, 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".

Alega, ainda, que a operação tida como de simples faturamento na realidade consiste de uma efetiva operação de venda de mercadoria, conforme indicado no documento fiscal. Informa que os serviços de corte, carregamento e transporte das árvores adquiridas ficaram a seu cargo e que para dar suporte à operação, foram emitidas as notas com CFOP

1.151, que constam do relatório que segue em anexo; afirma que, "segundo demonstra o relatório fiscal anexo, a transferência das mercadorias para o estabelecimento da empresa Manifestante, se efetivou no mesmo mês em que foi celebrado o negócio, ou seja, em fevereiro/2006".

Não obstante, defende que a nota fiscal de venda para entrega futura traduz um negócio jurídico perfeito e acabado, para todos os fins legais, e que, consoante entendimento já firmado pelo Fisco, a receita oriunda dessa operação deve ser reconhecida na escrituração do mês em que foi celebrado o negócio; situação que tendo em conta a não-cumulatividade das contribuições, possibilita o aproveitamento do crédito correspondente, conforme fez.

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

A DRJ em Florianópolis indeferiu a manifestação e não reconheceu o direito creditório pleiteado. Eis a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Ano-calendário: 2006 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito A crédito os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado A 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 crédito relativo às suas aquisições.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não-cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual, em apertada síntese repisa os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, requerendo a reforma do julgado hostilizado para que seja homologada a compensação declarada.

Voto

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A contribuinte já identificada acima buscou via Per/Dcomp a compensação de crédito, decorrente de operações no mercado externo, remanescentes após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações no mercado interno. Sua pretensão foi parcialmente reconhecida pela delegacia de origem o que ensejou o presente inconformismo.

Quanto da análise do crédito, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte não faria jus à exclusão da base de cálculo das contribuições sociais concernentes a algumas operações realizadas por esta no mercado interno. Tais glosas foram objeto de impugnação no recurso voluntário, uma vez que foram mantidas pela DRJ em Florianópolis, e serão objeto de apreciação neste voto.

DO CONCEITO DE INSUMOS

No tocante ao mérito da lide, a qual desboca para o conceito de insumos defendido pela receita federal e contraposto pela contribuinte, pedimos vênias para discordar da primeira e fazer as considerações iniciais que consideramos relevantes para a compreensão desta decisão.

A Madecal Agro Industrial LTDA. tem por objeto social a 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.

Busca a contribuinte através de declaração de compensação, compensar seus débitos com crédito de COFINS não-cumulativa relativo ao 1º trimestre de 2006. Seu pleito foi parcialmente deferido, tendo a autoridade fiscal oportunamente esclarecido que os valores glosados dizem respeito à aquisições que estariam fora do conceito de insumos tendo em vista que não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº. 66, que instituiu a sistemática da não cumulatividade do Pis/Pasep, reproduzindo-a na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2000. Em seu art. 3º, inciso II, a referida lei autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. *In verbis*:

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

[...]

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; (grifamos)

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, de redação idêntica àquela do Pis/Pasep senão vejamos:

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

[...]

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 dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Por intermédio da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

O art 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Buscando normatizar o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, através das Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "insumo", vejamos:

Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifamos)

Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins

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:

[...]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

b.2) na prestação de serviços;

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (grifamos)

[...]

O que se extrai da leitura dos dispositivos acima transcritos é que o creditamento das contribuições sociais encontram-se adstritas aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

Como se observa, a interpretação conferida pelos atos normativos da Receita Federal, em muito se assemelha ao conceito de "insumos" conferido pela legislação do IPI, o qual se transcreve abaixo a título comparativo:

Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010 Art.226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I- do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Todavia, não concebo a idéia de que a sistemática do Pis/Pasep e da Cofins possa em tanto se assemelhar àquela adotada pela legislação que regulamenta o IPI.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cujo critério material é a operação relativa à produtos industrializados, encontra respaldo no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o qual permite "a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", a fim de impedir a tributação em cascata. Desse modo, na sistemática da não-cumulatividade, temos o desconto do débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores.

Por tal razão, o conceito de "insumos" para fins de não-cumulatividade do IPI, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, que tenham efetivo contato com o produto. Por outro lado, no caso do Pis/Pasep e da Cofins, o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/2002, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, jamais se conceberia.

Entrementes, não podemos admitir que se amplie tal conceito ao ponto de permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial (despesas operacionais), conforme preceitua o RIR (Decreto 3000/99) nos arts. 290 e 299.

A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além das contribuições incidirem sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questão.

Desta forma, pactuo do entendimento que o termo “insumos” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Assim, tal qual o Estudo realizado pela PGFN/COCAT, elaborado pela D. Procuradora Bruna Garcia Benevides, acerca do alcance do termo “insumos” pra fins de creditamento das contribuições aqui abordadas, entendo que *“apenas os dispêndios diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos. Se entre tais dispêndios e os respectivos processos produtivos houver uma inerência direta, haverá, então, direito ao crédito pleiteado.”*

Imprescindível salientar que também não se pode entender como insumo tão - somente os gastos com bens ligados à “essencialidade ao processo produtivo” ante o seu inegável subjetivismo. Neste ponto, faço minhas as palavras do Il. Conselheiro Luiz Marcelo Guerra de Castro, no acórdão nº 3102-01.143, em trecho que transcrevo a seguir:

“Ademais, pedindo vênias ao sujeito passivo, registro minha opinião no sentido de que o texto do já transcrito art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, não dá margem para que se considere a “essencialidade” por si só como critério para a classificação do gasto como insumo.

Mais uma vez, reafirme-se, o dispositivo legal privilegia a relação de pertinência (ou inerência, segundo o parecer juntado aos autos) com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano, à essencialidade do gasto.

Nessa linha, entendo ser perfeitamente possível que determinado gasto, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, seja considerado essencial, mas que por não estar diretamente ligado àquele processo, não possa ser considerado insumo.”

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo. O mesmo, também encontra-se reproduzido no Resp 1.246.317 - MG de relatoria do Min. Mauro Campbell e foi adotado por esta Turma Especial para fins de interpretação do conceito de “insumos” na legislação das contribuições sociais.

Desta forma, como outrora demonstrado, a abrangência do termo “insumos” para fins de creditamento do Pis/Pasep e da Cofins vai além daquele estabelecido pela legislação do IPI (MP, PI e ME), porém, aquém do alcance estabelecido pela legislação do IR, ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a

atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.

**DA GLOSA REFERENTE ÀS EMBALAGENS APLICADAS AOS PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO TRANSPORTE**

Diante do entendimento acima no que pertine ao conceito de insumos, observa-se que o Despacho Decisório sustentou que as embalagens para o fim de transporte não geram direito ao creditamento tendo em vista que a legislação de regência conceitua o processo de industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. No entender da autoridade fiscal atuante, as embalagens que se destinam ao transporte dos produtos elaborados não compõem o processo de industrialização, diferentemente das embalagens de apresentação.

Muito embora a autoridade fiscal entenda que as embalagens de transporte possam eventualmente se prestar também à garantia da integridade de seu conteúdo, ainda assim, justificou que 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.

A DRJ perfilhou o mesmo entendimento esposado pela DRF em Joaçaba e manteve a glosa referente às embalagens aplicadas aos produtos industrializados destinados ao transporte. Em sua defesa, a Recorrente aduziu que os produtos industrializados compõem-se de madeira e para efetuar a comercialização e o transporte dos seus produtos, é necessário efetuar a proteção, o que somente é possível mediante a aquisição de insumo adquiridos para esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras entre outros.

Os insumos glosados pela autoridade administrativa foram:

- a) etiquetas adesivas;
- b) chapa de papelão ondulado
- c) cantoneiras
- d) filme stretch
- e) fita de aço

A Madecal em seu recurso, explicou que todos esses produtos são necessário para a proteção do produto comercializado para que o mesmo chegue em bom estado ao consumidor final. As etiquetas adesivas são legalmente exigidas para produtos destinados ao exterior e coladas na madeira, a chapa de papelão ondulado é utilizada como proteção superior, inferior e laterais do produto embalado como proteção, as cantoneiras servem para proteger as laterais do pacote, o filme stretch e a fita de aço possuem a finalidade de amarrar este pacote.

Não há como concordar com o posicionamento adotado pela delegacia de origem e de julgamento. Isto porque, a embalagem de transporte integra o custo de venda do produto e faz parte do processo de industrial, que só se encerra com a aquisição pelo

consumidor final. A embalagem destinada ao transporte visa a conservação e proteção do produto durante o transporte contra agentes externos indesejáveis.

Se o serviço de transporte das mercadorias integra a operação de venda, com custos suportados pelo produtor, tais embalagens se mostram imprescindíveis para a proteção e manutenção da integridade da madeira durante seu transporte, bem como, para garantir que o consumidor adquira um produto de qualidade, devem ser consideradas como insumos deste.

Numa interpretação extensiva, pode-se considerar o material de transporte insumo sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias, nos termos definidos no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

No caso das contribuições sociais, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 deixaram bem clara esta intenção quando incluiu os serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, quando suportados pelo vendedor. A própria lei mais recente, ao dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade expresso no art. 195, §12, da Constituição Federal, visando sempre diminuir os custos finais do produto, pelo não-repasse a este destes tributos cobrados em toda cadeia produtiva, considerou a situação de o próprio produtor arcar com os custos de armazenagem e de frete, descontando-se os créditos de PIS e COFINS destes serviços da base de cálculo das contribuições sociais. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Turma Especial, julgados em 19/08/2009 e 23/05/2012, respectivamente.¹

Da mesma forma, entendo que a IN SRF 358, de 09/09/2003 ao incluir no conceito de insumos o material de embalagem utilizado no processo produtivo, não fez qualquer distinção se para apresentação ou para transporte de mercadorias. Justamente por ser genérico, pretendeu o legislador com o art. 8º § 4º, I da IN SRF nº 404/04, autorizar o creditamento de todo e qualquer material de embalagem desde que comprovadamente utilizado no processo de produção do bem.

Desta feita, voto para reformar as decisões hostilizadas no sentido de considerar as aquisições de materiais que compõem as embalagens utilizadas no transporte dos produtos industrializados pela empresa.

DA GLOSA REFERENTE A AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA ENTREGA FUTURA

A Autoridade Fiscal, considerando que o "crédito somente poderá ocorrer com o ingresso dos insumos no processo de produção/industrialização, nos termos do disposto no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002", glosou o valor da aquisição de árvores de pinus, para entrega futura, consoante registrado na nota fiscal de venda, no valor de R\$ 96.722,00 emitida em 15/02/2006, referente a contrato de venda e compra de árvores em pé, firmado com a empresa L. Schmaedecke Comércio e Indústria Ltda, emitida na mesma data da assinatura deste, por seu valor global.

A contribuinte contesta tal glosa alegando que a operação tida como de simples faturamento na realidade consiste de uma efetiva operação de venda de mercadoria, conforme indicado no documento fiscal. Informa que os serviços de corte, carregamento e transporte ficaram a seu cargo e que para dar suporte à operação, foram emitidas as notas — CFOP 1.151, que constam do "relatório" que segue em anexo; afirma que, "segundo demonstra

¹ Resp nº 1125253/SC. Relatoria do Min. Humberto Martins.

o relatório fiscal anexo, a transferência das mercadorias para o estabelecimento da empresa Manifestante, se efetivou no mesmo mês em que foi celebrado o negócio, ou seja, em fevereiro/2006".

Importante salientar, que a fiscalização não contestou a regularidade da operação de compra e venda realizada entre a ora Recorrente e a empresa L. Schmaedecke Comércio e Indústria Ltda.

De todo o apanhado percebe-se que a contribuinte computou nos créditos a aquisição de mercadorias antes da efetiva entrega, decorrente de compra para entrega futura, antecipando o registro destas aquisições.

No caso em tela, não restam dúvidas que o momento da aquisição da madeira em pé é anterior ao momento da entrada da madeira em toras para aplicação no processo produtivo da adquirente e, portanto, nestas condições, as 548 árvores de pinus adquiridas não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento no momento da sua aquisição, mas, no momento em que estas ingressem no estabelecimento da requerente e assim passe a compor o processo produtivo.

Assim, a contribuinte não pode utilizar a nota de simples faturamento para aproveitamento do crédito das contribuições sociais, posto que não houve a tradição da mercadoria no ato da assinatura do contrato. O documento que permite o cômputo destes valores é aquele que comprova a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, qual seja, a nota fiscal de simples remessa.

Pelo que se observa da leitura dos autos a contribuinte sequer comprova o recebimento destas mercadorias. Consta em sua manifestação de inconformidade planilha que chamou de "Registros de Entrada" o qual não se presta à comprovação do alegado pela requerente por está despedido das formalidades legais, ou seja, de lavra da própria Recorrente e sem documento hábil que lhe dê suporte. Por tal razão, não se pode aceitar que a contribuinte se credite de operações que sequer sabemos se ocorreu haja vista que não há qualquer nota fiscal de simples remessa, ou conhecimento de transporte, ou ainda da própria extração da madeira acostado aos autos, documentos estes que poderiam ser obtidos junto à empresa vendedora das madeiras.

Por tal razão, ainda que acolhêssemos os argumentos da contribuinte, sem a documentação fiscal que comprove a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento, não há como reconhecer o direito ao creditamento destes valores.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para que sejam descontados da base de cálculo da contribuição social em questão, os valores expendidos com embalagem de transporte e negar quanto às aquisições que não restaram comprovado o seu ingresso no estabelecimento da requerida.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator

Processo nº 10925.000923/2010-73
Acórdão n.º **3803-03.305**

S3-TE03
Fl. 7

CÓPIA



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 10925.000923/2010-73
Interessada: MADECAL AGRO INDUSTRIAL LTDA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 3803-03.305, de 19 de julho de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 19 de julho de 2012.

[Assinado digitalmente]
Alexandre Kern
3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com ciência
- Com embargos de declaração
- Com recurso especial

Em ____/____/____