



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.001334/2007-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.949 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente AGRICOLA FRAIBURGO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

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

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

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

É possível o creditamento das despesas de transporte de maçã do pomar até a sede, onde será armazenada e gastos relativos ao transporte de material de irrigação, identificados nos autos, por empresa que tenha por atividade a produção agrícola.

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

É possível o creditamento com as despesas de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas por empresa que tenha por atividade a produção agrícola.

RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas relativas a: gastos com embalagens, transporte de maçã do pomar até a sede, NF 900.761 de transporte de material de irrigação e notas fiscais de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Márcio Robson Costa e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, acompanhado de Declaração de Compensação, de créditos de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, não-cumulativa, no valor de R\$ 29.630,75, decorrentes de operações no mercado interno, que remanesceram ao final do primeiro trimestre de 2006, após as deduções dos valores das contribuições a recolher.

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

` a) por não consistirem de insumos, os valores referentes às aquisições (listadas no Anexo I e no Anexo II) dos seguintes bens e serviços:

a. embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados:

foram glosados os valores das aquisições de materiais empregados em embalagens exclusivamente de transporte, tais como, tampa papelão exportação 18 Kg marca br apple, plástico c/bolha p/bins gramatura 75gr/ml em bobina, pallets de madeira bruta 1160x1000, tray-pack 135;

b. combustíveis e/ou lubrificante consumidos nos veículos (automóveis), assim como tintas, tinner e pneus; c. fretes de transportes de funcionários, fretes de documentos, fretes de produtos entre a matriz e filial, entre outros;

b) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (listados no Anexo III): foram glosados os encargos referentes aos bens que a autoridade fiscal considerou que não são utilizados na produção de bens destinados à venda.

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

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

E, considerando que o auditor fiscal, “se utilizou por analogia muitas vezes do Regulamento do IPI”, a interessada deste regulamento também se utiliza em defesa do crédito pretendido, com base na alegação de que “todas as embalagens trazidas ao pedido de ressarcimento são abaixo de vinte quilos, e todas fazem apelo ao público consumidor, conforme se infere nas fotos presentes aos autos”.

I i Na sequência, insurge-se a contribuinte contra a glosa dos créditos relativos à aquisição de serviços de transportes. Contesta a glosa defendendo, inicialmente, que “todos os bens e serviços utilizados como insumos, na fabricação de bens e produtos destinados à venda, são autorizados a escrituração de créditos, tendo o contribuinte/requerente agido de acordo com os ditames legais”. Afirma que em relação aos serviços em geral utilizados como insumos, que englobam os serviços de transportes utilizados para o transporte das compras dos insumos, o direito de crédito está expressamente garantido pelo inciso II do artigo 3º e pelo artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e pelos incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Com fundamento no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, alega:

que quando ao vendedor couber o ônus do frete, por ocasião da venda de seus produtos, também poderá apropriar crédito, sendo esta mais uma opção de crédito, e não uma restrição em relação aos serviços utilizados como insumos; que, assim, se para aquisição de determinado insumo for necessário o desembolso com o frete, este está também amparado pelo direito ao crédito; que, da mesma forma, se para a fabricação/produção do produto, for necessário a utilização de serviços de fretes com o transporte dos funcionários que fazem a colheita da maçã, fretes pagos de produtos (insumos) entre matriz e filiais, entre outros, esse também está amparado pelo direito ao crédito. Explica que “Como os locais de produção, são distantes entre um e outro local, é necessário o pagamento de frete para o transporte dos produtos (insumos) que estão em estoque para o local de produção, a ser utilizado na formação do produto destinado à venda”. Ao final deste item de sua manifestação de inconformidade, alega a contribuinte que seu entendimento está corroborado não apenas por soluções de consulta prolatadas por algumas SRRF (transcritas no texto), mas também pelos próprios termos das instruções de preenchimento da DAFON e da alínea “b” do inciso I do parágrafo 5.º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, que orientam no sentido de que os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, são tidos como insumos para fins de direito a crédito.

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

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

A partir destes atos legais, argumenta que o Despacho Decisório do auditor fiscal impõe restrições não legalmente postas, reafirma seu direito aos créditos, mesmo a preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades, para a garantia da formação e produção do produto, sendo necessário utilizar-se de máquinas e outros equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes para a fabricação ou produção do produto da venda”.

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

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

Assim se expressa:

^ Conforme consta em relatórios inseridos no processo administrativo em exame, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), 'registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda.

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE
No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O 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: além dos custos com bens e serviços tidos como insumos, somente dão direito à crédito as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime da não-cumulatividade, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

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

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

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

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, os combustíveis e ` lubrificantes utilizados em

máquinas e equipamentos diretamente utilizados na prestação de serviços ou produção de bem destinado à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO. - No âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, somente geram direito a . crédito, a título de encargos de depreciação, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados à prestação de serviços ou ao processo produtivo de bem destinado à venda.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

No recurso voluntário, os gastos especificamente abordados pela recorrente são os mesmos tratados na manifestação de inconformidade: Embalagens, Aquisição de Serviços de Transportes utilizados como insumos, aquisições de combustíveis e lubrificantes e encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário.

II – Embalagens

Segundo o entendimento expresso no despacho decisório, corroborado pela decisão recorrida, não podem ser considerados no cálculo do crédito, os valores decorrentes da aquisição dos materiais (tampa papelão exportação 18 kg marca br apple, plástico c/bolha p/bins gramatura 75gr/m² em bobin, pallets de madeira bruta 1160x1000, tray-pack 135, entre outros) que compõem embalagens utilizadas exclusivamente no transporte dos produtos industrializados pela pessoa jurídica.

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

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

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

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

No Doc. 3 (fl. 82) são apresentadas fotos de embalagens características de apresentação nas quais se mostra evidente o nome constante da “descrição da mercadoria”.

No mais, por se tratar no caso de embalagens de transporte de maçãs que, pelas suas próprias peculiaridades necessitam de um acondicionamento especial para fins de transporte

de modo que os produtos não sofram nenhum perecimento no percurso entre a unidade produtiva da Recorrente e o seu destino, essencial para que se alcance o fim a que se propõe, considerando a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, tais despesas com embalagens devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

Sobre o assunto, cito jurisprudência no CARF em processo de outro contribuinte tratando sobre maça e que corrobora o aproveitamento dos créditos para os gastos com embalagem, Acórdão nº 3001-000.754 do Processo 10925.002932/2007-01:

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

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

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

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

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênha, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Dessa forma, considero as glosas referentes a essa matéria como indevidas.

III - Aquisição de Serviços de Transportes utilizados como insumos;

A Recorrente alega que faz jus aos créditos com os gastos relativos aos fretes pagos quando da aquisição de insumos e prestação de serviços aplicados nos produtos das vendas e também de transferência de insumos entre um e outro estabelecimento.

A glosa ocorreu segundo consta no TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DA ANÁLISE FISCAL pois as notas fiscais que compõem a despesas com

frete (transporte), na verdade, tratam-se de gastos com fretes de transportes de funcionários, fretes de documentos, fretes de produtos entre matriz e filial, entre outros, entendendo a autoridade fiscalizadora que não integram o "conceito de insumo".

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

De fato, como consta nas planilhas juntadas ao Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal a descrição mais frequente para os serviços são os "transportes diversos", o que dificulta a identificação para enquadramento no conceito de insumos.

No entanto, nos casos em que seja possível identificar inequivocamente a relação com o processo produtivo e sua relevância, como consta no TVF colacionado abaixo, o transporte do material de irrigação (NF 900.761), bem como no transporte de maçã do pomar até a sede, onde será armazenada, entendo que é permitido descontar créditos em atendimento ao critério da essencialidade e relevância, consequentemente, sendo considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03.

1352	03/03/2006	01/03/2006	900.761	83083428000172	REUNIDAS S/A TRANSP. RODOV. DE CARGAS	TRANSPORTES MATERIAIS PI IRRIGACAO	92,11	0,00	1,52	7,00
------	------------	------------	---------	----------------	---------------------------------------	------------------------------------	-------	------	------	------

Nesse sentido, cito ementa do Acórdão nº 3002-000.624, do Processo 13986.000025/2006-11, do mesmo contribuinte:

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

Assim, afasto a glosa em relação ao transporte de maçã do pomar até a sede e em relação à NF 900.761 de transporte de material de irrigação, mantendo as demais glosas por ausência de demonstração do direito.

IV - Aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos pelos veículos de sua frota

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

A Fiscalização glosou os gastos com o combustível e/ou lubrificantes consumido pelos diversos veículos (automóveis), assim como tintas, tinner, pneus, por entender que não se enquadram como insumos.

Segundo a recorrente, sendo a atividade da requerente / contribuinte, o cultivo de maçã, é necessário a preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades, para a garantia da formação e produção do produto, sendo necessário utilizar-se de máquinas e outros equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes para a fabricação ou produção do produto da venda.

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Transcrevo os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e Cofins:

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)

Como visto, a lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de bens adquiridos para revenda e de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda, e que incluem o custo dos bens adquiridos e dos insumos, os gastos com o transporte destes bens e insumos e os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados neste transporte, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei 10.833/2003 e da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, então, em princípio, poderiam ser admitidos os créditos com os gastos de combustíveis e lubrificantes.

Por outro lado, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção, e que atendam aos critérios da essencialidade e relevância, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

Assim, apesar de não haver essa discriminação nos autos, quanto aos dispêndios relacionados com despesas de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra, referidos pela recorrente, entendo que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, não gerando direito à crédito, por não restar comprovado que os veículos participam efetivamente do processo produtivo, bem como, não são essenciais ao processo de produção.

Todavia, da análise das planilhas juntadas ao Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, tendo em vista o critério de relevância, entendo que seria cabível o creditamento das despesas com a compra de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas, por serem essenciais a atividade empresária desenvolvida pela recorrente, são, portanto, capazes de gerar créditos de PIS/COFINS nos termos do inciso II supra, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS.

Concluo pela reversão da glosa em relação às notas fiscais de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas, apenas.

Por estas razões, devem ser revertidas as glosas referentes às notas fiscais de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas e mantidas as glosas com relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes, assim como tintas, tinner e demais pneus por não comprovação quanto à essencialidade e relevância.

V - encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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

A Fiscalização procedeu a glosa dos encargos de depreciação/amortização sobre máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã, entendendo que seriam outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção.

Em sede recursal exemplifica as glosas a recorrente:

Conforme consta em relatórios inseridos no processo administrativo em exame, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda.

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

Assim, adoto como razão de decidir o entendimento exposto na decisão recorrida para negar o pedido.

Compulsando-se a planilha onde constam os bens que geraram os créditos relacionados à depreciação (Anexo III), percebe-se que, à luz das informações ofertadas pela contribuinte acerca da natureza e forma de aplicação dos bens do ativo imobilizado que estariam a dar direito ao crédito relativo à depreciação, não há como acatar a contestação posta na manifestação de inconformidade. É que, como a seguir se verá, da planilha de bens confeccionada com base nas informações trazidas pela contribuinte, infere-se que os bens listados se conformam como: (a) máquinas e equipamentos que não guardam qualquer relação com o processo produtivo do bem destinado à venda, no caso, a maçã; e (b) bens descritos de forma genérica e/ou sem identificação dos locais e/ou sistemas onde estão locados/aplicados (note-se que além dos pomares, a contribuinte desenvolve o reflorestamento de pinus, conforme se verifica da listagens dos bens do ativo imobilizado). Ou seja, o conjunto de dados fonecidos pela contribuinte demonstra um alto grau de incorreções técnicas (caracterizadas pelo expressivo volume de bens claramente não geradores de créditos) e de imprecisões relativas a questões de fato (descrição genérica dos bens e de sua utilização), que impedem a consideração de tal conjunto de dados como elemento apto a justificar o reconhecimento do direito ao crédito pretendido pela contribuinte..

(...)

Note-se que o alto grau de imprecisão quanto a questões de direito (classificação dos bens) e de fato (descrição dos bens) constante do conjunto de dados fonecidos pela contribuinte durante os procedimentos da DRF, que levaram à formalização do Despacho Decisório contestado, não restou infirmado pela contribuinte na oportunidade da contestação do feito fiscal junto a esta Delegacia de Julgamento. É que como se pode inferir de sua manifestação de inconformidade, ao contestar as glosas a contribuinte se limita a mencionar, genericamente, “alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda”. Como se vê, nada mais trouxe a contribuinte que a alegação, pura e simples, de que alguns dos equipamentos objeto das glosas comporiam seu processo produtivo. Ou seja, pouco acrescenta a contribuinte que sirva à evidenciação de seu direito, como seria necessário. De qualquer modo, os “exemplos” citados de forma sumária pela contribuinte, apesar da vinculação que pretende ela estabelecer com o processo produtivo, já podem, de plano, me o neste nível sumário de cognição, ser descaracterizados como passíveis de gerarem crédito.

Diante do exposto, mantenho a glosa nesse quesito.

CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apresentado, concedendo crédito sobre os gastos relativos às embalagens, transporte de maçã do pomar até a sede, em relação à NF 900.761 de transporte de material de irrigação e notas fiscais de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas, negando provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges