



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.001784/2009-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.413 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2020
Recorrente AGRÍCOLA FRAIBURGO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA
TRANSPORTE

A embalagem para transporte garante a integridade do produto acabado e constitui insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, pois atende aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp 1.220.170/PR.

CRÉDITO. FRETES NA COMPRA E TRANSFERÊNCIA ENTRE
ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS

Os fretes incorridos nas compras e nas transferências entre estabelecimentos de insumos integram o custo de aquisição do insumo, motivo pelo qual podem ser computados na base de cálculo dos créditos, sob o amparo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos calculados sobre compras de material de embalagem para transporte e sobre fretes em transferências de insumos entre estabelecimentos da recorrente.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, acompanhado de Declaração de Compensação, de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não-cumulativa, no valor de R\$ 42.048,26, decorrentes de operações no mercado externo, 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 grama/ura 75gr/m2 em bobin, palieis 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 anexas (Doc. 3).

E, considerando que o auditor fiscal, "se utilizou por analogia muitas vezes do Regulamento do IPI", a interessada deste regulamento também se utilizar 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".

Na seqüência, 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 DACON e da alínea "h" 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 o auditor fiscal impôs restrições não legalmente postas. Reafirma seu direito aos créditos, "mesmo porque, 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 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 1 do despacho decisório em questão.

Assim se expressa:

Conforme consta em relatórios inseridos 110 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.

É o relatório.”

Em 31/01/12, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº 07-27.296 foi assim ementado:

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

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

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

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 DEPRECIAÇÃO. 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, basicamente, repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS do 1º trimestre de 2006, vinculados a receitas auferidas no mercado EXterno, cumulado com Declaração de Compensação.

O Despacho Decisório nº 715/2009 (fls. 23 e 24) acatou parcialmente os pleitos, em razão das glosas de créditos tratadas no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal – TVEAF (fls. 13 a 22).

A recorrente dedicava-se ao cultivo de maçã e a legitimidade dos créditos foi analisada com base em dispositivos da Lei nº 10.833/03 e IN SRF nº 404/04.

Com efeito, o Despacho Decisório data de 21/08/09, isto é, anterior à publicação da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, de 24/04/18, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, que ampliou o conceito de insumos e declarou ilegais as disciplinas sobre creditamento previstas nas IN SRF nº 247/02 e 404/04. Desta decisão, resultou a publicação do PN COSIT nº 05/18, de 18/12/18, que versa sobre a repercussão no âmbito da RFB da referida decisão do STJ.

Aprecio os tópicos do recurso voluntário sob os títulos e na ordem em que foram apresentados.

“5.2. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS [item 2.2.1. do Despacho Decisório nº 715/2009 – DRF (JOA)]

ss.)”

5.2.1. Embalagens (item 3.1 do Acórdão nº 07-27.296/2012 - DRJ/FNS fls. 12 e

Reproduzo trecho do TVEAF (fl. 18 e 19):

“(. .)

Caracteriza industrialização (ou produção, ou fabricação) qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original.

Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive 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 embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º).

Isso posto, 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.

Essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de, por si, 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. (. .)

(. .)”

Em ambas as peças de defesa, consta a seguinte síntese dos argumentos de defesa (fls. 122)

“(. .)

a) Das embalagens utilizadas como insumos: as embalagens foram consideradas pela análise fiscal como destinadas somente ao transporte dos produtos. Porém, as embalagens utilizadas pela requerente, além de proteger o produto, tem efeitos promocionais, elevam as despesas, motivam a compra do produto em vista da marca apresentada, e servem de embalagem de apresentação valorizando a marca e produto da requerente, entre outros efeitos. Ademais, a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

(. .)”

A DRJ ratificou o entendimento de que somente embalagens para apresentação enquadram-se no conceito de insumos e, por conseguinte, podem gerar créditos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). E consignou que não foram carreadas provas de que, entre as glosas, havia embalagens de apresentação.

Examino a controvérsia.

Segundo relatado pelo próprio auditor fiscal (vide último parágrafo do excerto acima transcrito), as embalagens para transporte garantem a integridade do produto acabado, pelo que atendem aos requisitos de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no Resp 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos. Assim, constituem-se em insumos e podem ser computados na base de cálculo dos créditos da COFINS, sob o amparo do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Portanto, revento as glosas dos créditos sobre compras de embalagem para transporte.

“5.2.2. Aquisição de Serviços de Transportes (item 3.3 do Acórdão nº 07-27.296/2012 - DRI/FNS fls. 16 e ss.)”

A fiscalização somente admitiu créditos sobre fretes em operações de venda (inciso IX do art. 3 da Lei nº 10.833/03), a saber (excerto do TVEAF, fl. 19):

“(. .)

Conforme memória de cálculo apresentada pela requerente, 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, portanto, não integram o "conceito de insumo". Na verdade, trata-se de despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo **por falta de expressa previsão legal**.

(. . .)

Assim sendo, conclui-se que os serviços de transportes adquiridos, com exceção do transporte de vendas quando o ônus for suportado pelo vendedor, não pode ser considerado insumos utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda porquanto não sofre "alterações, tais com o desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou serviços aplicados na produção ou fabricação do produto", motivo pelo qual foram glosados da base de cálculo. (. . .)

(. . .)”

Extraio trechos do recurso voluntário, cujos argumentos são semelhantes aos da manifestação de inconformidade (fl. 96 e 97):

“(. . .)

Em relação aos serviços em geral utilizados como insumos, que engloba os serviços de transportes utilizados para o transporte das compras dos insumos, fazendo parte do custo dos produtos destinados à venda, assim dispõe o artigo 3º inciso II da Lei 10.833/2003:

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;

Ainda na mesma Lei e artigo, no inciso IX encontramos um caso específico que dá direito ao crédito, quando se trata de operações de venda ou armazenagem:

“IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

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

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.

(. . .)”

Destacou que o art. 66 da IN SRF nº 247/02 e as instruções de preenchimento do DACON não contém as restrições impostas pela fiscalização. E colacionou ementas das Soluções de Consulta nº 9/06 e 275/04, que versam sobre créditos sobre transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, e 143/2003, acerca de créditos sobre insumos para a prestação de serviços.

A DRJ concorda que os serviços de fretes em aquisições de insumos podem gerar créditos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Contudo, não determinou reversões de glosas, porque não haveria elementos nos autos que comprovassem a natureza dos fretes.

Ao exame.

De acordo com os artigos 301 e 302 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/18 - RIR/18), os gastos com transporte até o estabelecimento do contribuinte integram o custo de aquisição dos insumos. Da leitura destes dispositivos legais, depreende-se que também integram o custo de aquisição os fretes incorridos para levar a mercadoria até o local onde será industrializada. Desta forma, como são computados no custo de aquisição dos insumos, podem ser adicionados às bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, com fulcro nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nesta linha, divirjo da recorrente, no que concerne à interpretação de que qualquer gasto com frete que tenha alguma relação com o setor industrial possa integrar a base de cálculo dos créditos (ex: transporte de empregados lotados na fábrica). O serviço de frete, em sua essência, não constitui insumo, pois não é direta ou indiretamente aplicado na produção de maçã. O cômputo na base dos créditos se dá em função do tipo de operação em que é utilizado (ex: compra de insumo, venda de produto acabado etc.).

Passo à suposta falta de comprovação das alegações, adotada pela DRJ como fundamento para não reconhecer créditos sobre fretes em compras de insumos.

No TVEAF, há tabelas (fl. 504), com a lista das notas fiscais de transporte glosadas e os dados correspondentes (número da nota fiscal, CFOP, fornecedor, “descrição mercadoria” e valor).

De fato, em muitos casos, as descrições são genéricas e a simples leitura das tabelas não permite que se conclua quanto à natureza do serviço tomado (ex: “transporte diversos”, “serviços de terceiros variglog” etc.).

Contudo, definitivamente, o conjunto probatório (notas e livros fiscais, lançamentos contábeis etc.) não pode ser tido como insuficiente, pois o agente autuante nele se apoiou para classificar os fretes de acordo com as operações em que foram empregados (ex: vendas, compras de insumos, transporte de empregados e material de escritório etc.).

Portanto, a glosa foi realizada por questão de direito - interpretação dos dispositivos da Lei nº 10.833/03 - e não de prova.

Isto posto, adotando a classificação dos fretes realizada pelo agente fiscal, segundo a natureza da operação em que foi utilizado, voto por reverter as glosas de créditos sobre fretes incorridos em operações de transferência de insumos entre estabelecimentos da recorrente.

Os demais gastos com fretes (ex: transporte de pessoal e material administrativo etc.) não integram o custo de aquisição de insumos e tampouco o frete com vendas, razões pelas quais as glosas devem ser mantidas.

“5.2.3. Aquisição de Combustíveis e ou Lubrificantes (item 3.2 do Acórdão nº 07-27.296/2012 - DRJ/FNS fls. 14 e ss.)”

A fiscalização dispôs o seguinte (TVEAF, fl. 18 e 19):

“(. .)

O direito de crédito, em tese, a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, em relação a tais despesas encontra-se previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. A redação de ambos os dispositivos é idêntica e reconhece créditos em relação “a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”. A regra legal em foco está regulamentada, no caso do Pis, pelo art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003. No que respeita a Cofins, a regulamentação consta do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

Conforme os dispositivos regulamentares citados, no que interessa a este processo, porquanto o contribuinte é pessoa jurídica que tem como atividade o “cultivo de maçã”, obtém-se que dão direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos no cultivo (fabricação) dos mesmos. As instruções normativas mencionadas definem como insumos os “bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”.

A partir dessa definição, aplicável aos bens que podem ser classificados como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens, **constata-se que o combustível e/ou lubrificantes consumido pelos diversos veículos (automóveis), assim como tintas, tinner, pneus, não se enquadram como insumos**, não ensejando, portanto, direito a crédito, impondo-se desta forma a glosa dos itens listados abaixo. (. .).

(. . .)”

A recorrente alega que os custos com combustíveis e lubrificantes foram incorridos no âmbito do processo de produção (fl. 100). E que as “restrições” impostas pelo autuante não têm respaldo legal:

“(. . .)

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

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

(. . .)”

E cita as Soluções de Consulta nº 143/03 e 37/2008, que admitem créditos sobre combustíveis e lubrificantes necessários à produção de bens e prestação de serviços.

A DRJ ratificou o procedimento fiscal de cujo voto extraio as seguintes passagens:

“(. . .)

As aquisições de tintas, tinner e pneus, não podem ser objeto de creditamento, pelo simples fato de tais produtos não consistirem combustíveis ou lubrificantes.

Em análise ao Anexo I, verifica-se que, das aquisições de combustíveis listadas, grande parte delas refere-se a aquisições de gasolina comum efetuadas em postos de abastecimento da cidade, em quantidades pequenas, o que leva a crer que se destine ao abastecimento de automóveis (notas fiscais com CFOP 1.407 - Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento).

Note-se que se admite ser plausível a alegação da contribuinte de que combustíveis e lubrificantes possam ser necessários na "preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades, para a garantia formação e produção do produto" No entanto, somente com o que se tem nos autos, não é possível assegurar que os combustíveis e lubrificantes cujas aquisições foram glosadas tenham sido destinados para utilização direta nas atividades mencionadas pela contribuinte.

Destarte, em análise à listagem dos bens incorporados ao ativo imobilizado, não é possível identificar motores, tratores, máquinas ou equipamentos que, indubitavelmente, se utilizem dos combustíveis e lubrificantes adquiridos e que, certamente, possam ser considerados como diretamente utilizado na produção da maçã (frise-se que não geram crédito a parcela dos combustíveis adquiridos que tenham sido utilizados na implantação e manejo de reflorestamento de pinus, considerando que não há notícia nos autos que o pinus, em árvore em pé ou em tora, consista de um bem destinado à venda).

(. . .)”

Ratifico o despacho decisório, adotando o trecho da decisão da DRJ acima transcrito como fundamento de minha decisão (§ 50 da Lei nº 9.784/99).

A recorrente não trouxe qualquer documento que comprovasse que os combustíveis e lubrificantes foram aplicados em máquinas e veículos utilizados processo

produtivo e, por conseguinte, pudessem ser computados na base de cálculo dos créditos, com fundamento nos incisos II ou VI dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

“5.2.4. Encargos com Depreciação sobre Máquinas. Equipamentos e Outros Bens incorporados ao Ativo Imobilizado (item 2.2.2. do Despacho Decisório nº 714/2009 – DRF/JOA) – (item 4 do Acórdão nº 07- 27.296/2012 - DRJ/FNS fls. 18 e ss.)”

A Fisco glosou créditos sobre despesas com depreciação, sob a alegação de que os respectivos bens (Anexo III do TVEAF) não eram utilizados na produção de maçãs, condição imposta pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03

Sobre o uso dos bens objeto de depreciação, em ambas as defesas, limitou-se ao seguinte (fl. 100):

“(. . .)

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.

(. . .)”

E, mais uma vez, aduziu que a fiscalização impôs limitações não previstas em lei.

A DRJ realizou análise detalhada (fls. 77 e 78) e manteve as glosas. Por um lado, porque verificou que havia bens que indubitavelmente não foram empregados no processo produtivo, pelo que não encontravam guarida no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03. E por outro, em razão de as informações serem insuficientes para comprovar o alegado.

Ao exame.

As alegações de defesa parecem coerentes e, em princípio, indicam que alguns bens cuja depreciação foi glosada podem de fato ter sido aplicados no processo de produção. Leitura das planilhas de glosa (fls. 10 a 12) suscitam ainda mais questionamentos.

Contudo, trata-se de pleito de reconhecimento de direito creditório, onde o ônus da prova é de quem alega detê-lo (art. 373 do CPC).

A recorrente deveria ter juntado aos autos laudo preparado por técnicos da área industrial, com descrição de seu processo produtivo. No laudo, haveria de constar lista individualizada dos bens do imobilizado, contendo a função exercida, devidamente conciliada com notas fiscais e livros contábeis e fiscais.

Dada a insuficiência dos elementos apresentados, ratifico as glosas.

Juros Selic

Por fim, requer a adição de juros Selic aos créditos objetos de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação, com base no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95.

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

(. . .)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”

O dispositivo legal trata de acréscimo de juros a compensações de tributos pagos indevidamente ou a maior (art. 66 da Lei nº 8.383/91), o que não é o caso em tela.

Ademais, a Súmula CARF nº 125 dispõe que “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”

Portanto, nego provimento ao pedido.

Conclusão

Dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas de créditos calculados sobre compras de material de embalagem para transporte e sobre fretes em transferências de insumos entre estabelecimentos da recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira