



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

Processo n° 10925.002932/2007-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3001-000.754 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente RENAR MAÇAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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 da apropriação dos créditos a ele relacionados na apuração da Contribuição ao PIS.

CRÉDITO. ÁCIDO ASCÓRBICO. EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

Ausentes quaisquer argumentos e provas que demonstrassem o emprego do ácido ascórbico no processo produtivo, fica impossibilitado o aproveitamento do crédito a ele relacionado.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Possibilidade de reversão parcial da glosa de crédito derivada dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos quando demonstrado seu emprego no processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas no recurso, bem como o pedido de diligência e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento para reverter as glosas de créditos relacionadas com os gastos com embalagens e com pallets em aço galvanizado. Vencido o conselheiro Orlando Rutigliani Berri que deu provimento parcial em menor extensão por entender que os custos de aquisição de embalagens de transporte, por não se tratar de insumo essencial, não dá direito a crédito.

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, de créditos de Contribuição para Programa de Integração Social - PIS, não-cumulativa, decorrentes de operações no mercado interno, que remanesceram ao final do quarto trimestre de 2005, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações.

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 da apuração de créditos em relação às seguintes operações:

(a) aquisição de embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados: *entendeu a autoridade fiscal que não geram direito de crédito, por não se enquadrarem no conceito de insumo, as aquisições de materiais empregados em embalagens exclusivamente de transporte.*

(b) duplicidades: *foram glosados valores referentes a despesas com empilhadeiras, informados como insumos no DICON, por já terem sido declarados em linha própria - Linha 06 — Despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;*

(c) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: *foram glosados os créditos efetuados a título de depreciação relativos a bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 01/05/2004, face a limitação da utilização desse tipo de crédito imposta pela Lei nº 10.865/2004; os demais créditos foram glosados em razão de a autoridade fiscal considerar que as máquinas e equipamentos não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso, a produção de maçã;*

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.

A contribuinte inicia contestando a glosa dos créditos relativos as aquisições de embalagens. Primeiro, esclarece que parte do total glosado refere-se a embalagens de transporte, que independentemente de sua função, consistem de insumos consumidos no processo de industrialização. Em relação à outra parte do valor glosado, afirma referirem-se a embalagens aplicadas no acondicionamento de seu produto, que por objetivarem destacar e valorizar as frutas aos olhos do consumidor, caracterizam-se como sendo de apresentação, e, portanto, dando direito de crédito. Assim argumenta:

O acondicionamento da fruta ocorre após ultrapassado a fase de beneficiamento, as frutas dentro das caixas, são dispostas em camadas, assentadas em bandejas especialmente projetadas para separar, em cavidades, uma fruta da outra, mostrando ao consumidor o bom porte da maçã. Inclusive objetivando acentuar a característica da fruta, promovendo o produto. A própria cor da bandeja merece menção em razão de sua notória influência da apresentação da maçã frente ao consumidor, destacando a fruta, de cor vermelha em oposição a cor da bandeja.

Referido acondicionamento é feito em caixas de papelão com bom acabamento em sua parte externa, contendo dizeres, figuras e símbolos de fins promocionais, impressos com a finalidade de valorizar o produto.

Conforme pode ser observado, o processo de acondicionamento aos quais as maçãs são submetidas possui o objetivo de promover o produto através de sua apurada apresentação aos olhos dos potenciais consumidores, preservando, também, a sua integridade, mas não somente isso.

Argumenta que a legislação em vigor permite a utilização de créditos das compras de embalagens, considerada insumos pela requerente, sem a restrição imposta pela autoridade fiscal. Nesse sentido, faz expressa remissão ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637 e ao Art. 66 na IN/SRF 247/2002 para fins de afirmar que tanto a Lei quanto os atos da Receita Federal, quando tratam de insumos, o fazem incluindo e tre eles as embalagens, sem quaisquer restrições, já que elas (as embalagens) fazem parte do produto final destina o à venda. Traz a consulta respondida pela SRRF da 8.ª Regido Fiscal, a fim de corroborar a aceção ampla para o conceito de insumo.

Menciona, ainda, a contribuinte, dispositivo legal que trata do IPI, no caso o Decreto 4.544/2002, que, a seu juízo, define o que se deve considerar como operação de industrialização (art. 4º) e como embalagem de transporte (art. 6º); e faz referência a uma decisão da DRJ/Juiz de Fora/MG para respaldar seu entendimento de que não cumpridos os requisitos postos no citado decreto, restam caracterizadas as embalagens de que se utiliza como de apresentação.

Ao final, alternativamente pugna, caso não se entenda que as embalagens sejam de apresentação, pela realização de diligência à SAORT a fim de que se possa comprovar tal fato.

Em outro item de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte contesta a glosa do crédito vinculado a aquisição de ACIDO ASCCRBICO, defendendo que tal produto consiste de insumo consumido durante o processo produtivo.

Por fim, contesta a glosa dos créditos relativos aos encargos com depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado argumentando que estes são

empregados em sua atividade produtiva, que esclarece, pode ser dividida em duas partes: pomares e "packing-house". Assim explica:

a) Bens utilizados nos pomares: *nesse grupo pode-se dar destaque aos tratores e implementos agrícolas utilizados para produção e desenvolvimento dos frutos. Tais implementos são utilizados no transporte, adubação do solo e na aplicação de defensivos usados no controle de pragas e desenvolvimento dos frutos.*

Esses procedimentos são efetuados a cada nova safra e visam especificamente a produção dos frutos.

Também foram glosadas caixas de apicultura, cujas abelhas são utilizadas para a polinização dos pomares, caixa d'água e poços artesianos usados para irrigação das plantas e diluição de defensivos e sanitários utilizados nos pomares.

Os bens do ativo imobilizado utilizados nos pomares são de fundamental importância para o cultivo e produção da maçã, tendo, portanto, ação efetiva sobre o produto final.

b) Bens utilizados no "packing-house": *também foram glosados bens inclusos no packing-house, tais são utilizados no processo final da industrialização dos frutos aprimorando o processo produtivo.*

Entre os bens que se encontram no packing-house, pode-se dar destaque as estruturas de aço que ficam dentro das câmaras frigoríficas para armazenagem de Bins com frutas sendo uma espécie de "prateleira gigante" (Conjunto porta pallets em aço galvanizado a fogo (drive-in), adquirido em 1611212004), bem como as pegas utilizadas na classificadora de frutas (inversor de frequência e câmara com lente e filtro) que servem para separar os frutos por cor e calibre.

Nos pomares ocorre todo o cultivo das plantas desde sua implantação até o momento da colheita. Ao longo do ano são realizados vários procedimentos (poda, adubação, irrigação, polinização, tratamentos fotossanitários e colheita) tendo como objetivo chegar a uma safra de qualidade.

No "packing-house" ocorre a industrialização dos frutos produzidos nos pomares. São lavados, selecionados e classificados de acordo com a cor e calibre, e embalados. Após estas etapas são vendidos ou acondicionados em câmaras frias que possuem o objetivo de conservar os produtos para que a venda possa ocorrer ao longo do ano.

(...)

A descrição dos bens glosados acima demonstra que estes são essenciais ao cultivo e industrialização da maçã, sendo aplicados diretamente no processo produtivo da empresa....

Afirma a contribuinte que seu direito ao crédito está expresso "na Lei n.º 10.833/2003, no seu art. 3º, VI e VII e art. 15, II, que possibilita a apuração de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na fabricação de Produtos destinados A venda e também edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa". A corroborar seu entendimento, transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 182 de 27 de dezembro de 2007.

Ante essas alegações, pede, a contribuinte, que seja reformado o Despacho Decisório para que sejam incluídos na base de cálculo dos créditos de PIS não-cumulativo os valores contestados.

A DRJ de Florianópolis/SC julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório conforme **Acórdão nº 07-20.004** a seguir transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITORIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

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

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

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

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando os argumentos apresentados na impugnação. **Preliminarmente** alega a desconsideração indevida das provas apresentadas e indevido indeferimento de realização de diligência, ocasionando cerceamento de defesa. No **mérito** em relação às glosas dos créditos relacionados com: (i) as embalagens de apresentação dos produtos industrializados e as destinadas ao seu transporte; (ii) o insumo ácido ascórbico; (iii) aos encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

Em sede preliminar a Recorrente alega que o acórdão recorrido desconsidera as provas carreadas nos autos, afirma ainda que a realização de diligências visa dirimir possíveis dúvidas quanto aos documentos juntados por ocasião da impugnação. Com isso afirma com a realização da a autoridade julgadora poderia decidir a questão e comprovar a existência dos créditos indeferidos.

Inicialmente cabe aqui reproduzir o que dispõe a norma de regência que trata do pedido de diligência, quais sejam, os art. 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou

impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)”

No presente caso a autoridade julgadora de primeira instância entendeu desnecessária a diligência proposta pelo impugnante, por entende-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes.

Outro ponto suscitado pela recorrente versa sobre a desconsideração das provas juntadas nos autos. Novamente não posso concordar com tais argumentos. Primeiro que não há nenhum apontamento específico indicado em sua preliminar, apenas uma reprodução de parte do acórdão onde o relator apresenta um posicionamento relacionado ao ônus da prova que, dentre outras informações, direciona para qual critério será utilizado ao longo de seu voto para fins de aferição do direito ao crédito pleiteado. Segundo que, ao longo do extenso voto, o relator se utiliza de informações e documentos acostados aos autos como elemento de prova para sustentar a sua convicção, seja no sentido de negar o pleito da então manifestante, seja para acolher, tal qual ocorreu em relação à reversão das glosas de créditos de depreciação de máquinas e equipamentos.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada pelos argumentos expostos.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de Contribuição para o PIS efetuada na análise de Declaração de Compensação cujo crédito teve origem em operações no mercado interno. Os créditos glosados e mantidos pela decisão de piso referem-se às seguintes rubricas: (i) as embalagens de apresentação dos produtos industrializados e as destinadas ao seu transporte; (ii) o insumo ácido ascórbico; (iii) aos encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Das embalagens de apresentação dos produtos industrializados e as destinadas ao seu transporte

A DRF entendeu, e a DRJ corroborou seu entendimento, que as aquisições de embalagens de transporte aplicadas no acondicionamento dos produtos elaborados pela Recorrente não compõem o processo de industrialização e, por conseguinte, não podem ser utilizados como créditos da Contribuição para o PIS tendo em vista que não possuem o fim específico de apresentação e também por não agregarem valor ao produto.

A Recorrente alega em seu Recurso Voluntário que, mesmo sendo as embalagens de transportes, elas constituem custo de aquisição de insumos consumidos no

processo produtivo. Alega ainda que tais embalagens não retornam à empresa e, portanto, não são passíveis de utilização. Afirma por fim que não há na norma quaisquer diferenciações entre embalagem de apresentação e a de transporte, visto que a norma cita como insumo o material de embalagem em sentido amplo, sem quaisquer restrições.

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

5. 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 o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os

alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

Trata-se no presente 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. Destaque-se que o ponto central para que determinado bem ou serviço, inclusive o material de embalagem, possa ser inserido no conceito de insumos acima explicitado, necessária a confirmação de que, no caso a embalagem, mesmo que de transporte, seja essencial para que se alcance o fim a que se propõe.

Portanto, no entendimento deste relator a embalagem de transporte dos produtos gerados pela Recorrente devem ser inseridos como insumos na apuração das contribuições para o PIS.

Ainda sobre o tema embalagens, não foram aceitos como insumos, e glosados os seus créditos correspondentes, as embalagens denominadas de “Embalagem de Apresentação” tendo em vista que, segundo a decisão de piso, não foi possível identificar a destinação específica de parte destes produtos. Os materiais estavam assim identificados: “rótulos e etiquetas”, “caixas, badejas, diversos”, plástico bolha, caixas diversas (TAMPA REFRAI, FUNDO MERCADO INTERNO, TAMPA RENAR EXPORTAÇÃO, FUNDO RENAR, TAMPA NATURA), fita adesiva, selos, sacolas, bandejas, fita pet, etc.

A Recorrente alega ser equivocada a afirmação da autoridade julgadora tendo em vista que apresentou às fls. 253 e 254 (e-fls 508 e 510) duas planilhas onde indicam cada qual as notas relacionadas com cada tipo de embalagem. Afirma também que as fotos anexadas às fls. 194 a 197 (e-fls. 388 a 394) demonstram que as citadas embalagens de apresentação são utilizadas no “Packing-house”.

Fica evidente para este relator que a controvérsia presente neste ponto versa sobre a convicção de que a lista de material de embalagem constante da planilha de e-fl 508 possui ou não material de embalagem de apresentação.

Tendo em vista que já houve um posicionamento acima sobre as embalagens de transporte de maçãs que, pelas suas próprias peculiaridades necessitam de um acondicionamento especial para fins de transporte a fim de que seus produtos não sofram nenhum perecimento no percurso entre a unidade produtiva da Recorrente e o seu destino, e que por esta essencialidade das embalagens, a meu ver já seria suficiente para que houvesse a concessão dos créditos relacionados com tais despesas. Todavia, considerando o exposto pela Recorrente em contraposição ao decidido pela decisão de piso, entendo que existe uma grande correlação entre os nomes constantes da “descrição da mercadoria” e as fotos das caixas constantes das e-fls 388 a 394. Portanto, também por este viés, entendo ser possível o creditamento das despesas relacionadas com as mercadorias (embalagens de apresentação) na apuração da Contribuição para o PIS.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste particular.

Do insumo ácido ascórbico

A fiscalização glosou o crédito relacionado com o produto “ácido ascórbico” fornecido pela empresa “DOCE AROMA COMERCIAL LTDA” em virtude de não haver comprovação de que foi empregado como insumo.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente de forma sucinta, sem demonstrar qualquer evidência de sua aplicação no processo produtivo, assim alega:

O produto glosado é insumo consumido durante processo produtivo e, por isso, integrante do produto vendido.

O crédito sobre o insumo supracitado está definido na Lei 10.637/2002 em ser art. 3º, II, sendo que o conceito de insumo presente na lei encontra-se na IN SRF no 247/2002, com alterações dadas pela IN SRF nº 358/2003.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste particular.

Dos encargos de depreciação do ativo imobilizado

O Acórdão da DRJ de Florianópolis manteve a glosa de parte dos créditos de PIS relativos aos encargos de depreciação tendo em vista que a Recorrente não vinculou cada bem do ativo imobilizado à atividade específica do seu processo produtivo. Segue attachedo recorte da planilha que contém os bens que tiveram suas glosas mantidas pela DRJ:

| Data Entrada | Período de Inclusão | Conta Contábil | Descrição |
|--------------|---------------------|----------------|---|
| 18/5/2004 | agosto/2004 | 1.144 | SEMI-REBOQUE N° 03- CADU CARROCERIAS |
| 14/6/2004 | agosto/2004 | 1.144 | TRITURADOR GALHOS ROTER 2000LDMC/CARDAM SERIE 9000 |
| 1/7/2004 | agosto/2004 | 1.144 | PLATAFORMA(01) TRASEIRA 1,70/1,00 MESEL |
| 1/10/2004 | outubro/2004 | 1.144 | CARRETA AGRÍCOLA N° 23 |
| 18/11/2004 | novembro/2004 | 1.140 | INVERSOR(01)ELETRONICO MM420-3CV6SE6420-2UD22-2BAO |
| 16/12/2004 | dezembro/2004 | 1.140 | 01 CONJ. PORTA-PALLETS EM AÇO GALVANIZADO A FOGO (DRIVE-IN) |
| 29/12/2004 | dezembro/2004 | 1.140 | MATL. INSTALAÇÃO PORTA-PALLETS (DRIVE IN) |
| 28/1/2005 | janeiro/2005 | 1.140 | CARRINHO COMBOIO P/BINS |
| 28/1/2005 | janeiro/2005 | 1.140 | CARRINHO COMBOIO P/BINS |
| 28/1/2005 | janeiro/2005 | 1.140 | CARRINHO COMBOIO P/BINS |
| 28/3/2005 | março/2005 | 1.144 | REBOQUE N° 04 |
| 7/4/2005 | abril/2005 | 1.144 | REBOQUE N° 04 |
| 1/10/2005 | outubro/2005 | 1.140 | MATS INSTALAÇÃO PORTA PALLETES EM AÇO (DRIVE-IN) |
| 14/12/2005 | dezembro/2005 | 1.155 | TRATOR N°80-MARCA VALMET 885-MOTOR |

Novamente a Recorrente não se esforça em explicar e demonstrar que os equipamentos listados acima foram empregados no processo produtivo da empresa que, como bem explicado na manifestação de inconformidade, ocorrem basicamente em dois locais: Pomares e “Packing-house”. Limita-se a assim descrever os bens utilizados:

- a) **Bens utilizados nos pomares:** nesse grupo pode-se dar destaque aos **tratores e implementos agrícolas utilizados para produção e desenvolvimento dos frutos. Tais implementos são utilizados no transporte; na adubação do solo e na aplicação de defensivos usados para controle de pragas e desenvolvimento dos frutos.**
- b) **Bens utilizados no "packing-house":** também foram glosados bens incluídos no packing-house, tais bens são utilizados no processo final da industrialização dos frutos aprimorando o processo produtivo. Entre os bens que se encontram no packing-house, pode-se dar destaque as **estruturas de aço que ficam dentro das câmaras frigoríficas para armazenagem de Bins com fruta, sendo uma espécie de "prateleira gigante" (Conjunto porta pallets em aço galvanizado a fogo (drive-in), adquirido em 16/12/2004), bem como as peças utilizadas na classificadora (inversor de frequência e câmara com lente e filtro) que servem para separar os frutos por cor e calibre.**

Em relação aos bens utilizados nos pomares, a Recorrente indica de forma generalizada o emprego de tratores e implementos agrícolas, sem ao menos indicar qual item cuja a glosa foi mantida pela DRJ de modo a podermos fazer quaisquer correlações de seu emprego no processo produtivo.

Já em relação aos bens utilizados no "Packing-house", a Recorrente apenas destaca a utilização das estruturas de aço (pallets em aço galvanizado – *drive-in*) nos quais seriam os únicos que poderiam ser identificados na lista.

Portanto, na análise dos itens glosados e reivindicados pela Recorrente, entendo ser possível de reversão apenas a glosa de crédito derivado da depreciação de máquinas e equipamentos relacionada com o bem cuja descrição assim dispõe: "*01 CONJ. PORTA-PALLETS EM AÇO GALVANIZADO A FOGO (DRIVE-IN)*" e "*MATS INSTALAÇÃO PORTA PALLETES EM AÇO (DRIVE-IN)*".

Considerando que os autos estão prontos para ser julgado, com os elementos probatórios suficientes para formar convicção sobre os pontos objeto da análise, rejeito o pedido de diligência suscitado pela Recorrente com fundamento no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe: "*a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis*".

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva

Processo nº 10925.002932/2007-01
Acórdão n.º **3001-000.754**

S3-C0T1
Fl. 331
