



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

Processo n° 10925.002953/2007-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-005.430 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria Insumos
Recorrente POMI FRUTAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROVA PERICIAL. SUPERAÇÃO DO CERCEAMENTO DE DEFESA.

A realização de diligência fiscal solicitada por este CARF supera a alegação de cerceamento de defesa pelo não exame da totalidade das provas.

COFINS. CRÉDITO. BENS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

A aquisição de material de embalagem gera direito ao crédito da Cofins não cumulativa, conforme IN 247/2002.

COFINS. CRÉDITO. BENS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

Tendo sido comprovado em diligência que determinados bens estão ligados diretamente à produção, deve ser deferido o direito creditório, já que inexistente a controvérsia.

COFINS. CRÉDITO. BENS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. COMPROVAÇÃO PELO CONTRIBUINTE.

Tendo sido comprovado pelo contribuinte, em Recurso Voluntário e em Diligência fiscal, que determinados bens estão ligados diretamente à produção, deve ser deferido o direito creditório.

COFINS. CRÉDITO. BENS NÃO RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO NEGADO.

Não é possível o creditamento sobre despesas que não guardam relação direta com o processo produtivo do contribuinte ou que não foram devidamente comprovadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) reconhecer o crédito sobre a aquisição de embalagens e sobre a aquisição de bens e serviços essenciais e relevantes ao processo produtivo listados no voto (exceto os citados na alínea "a", a seguir), observando-se o critério da depreciação para os bens integrantes do ativo imobilizado adquiridos após 1º de maio de 2004. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que negou provimento apenas quanto às embalagens; b) manter a glosa sobre os seguintes itens: (i) Furadeira; (ii) Grampeador; (iii) Guarda roupa; (iv) Ventilador Britânia; (v) Kit exaustor eólico; (vi) Aquecedor utilizado nos escritórios; (vii) Fogão; e (viii) Rádio; (ix) Unidade saída de usuário elo: utilizado para controle de gasto de energia; (x) Abraçadeira com guia: utilizada em instalações da empresa de maneira geral; (xi) Mangueiras para hidrantes: utilizadas para combate a incêndio; (xii) Ventilador centrífugo: utilizado para conforto térmico; e (xiii) Hidrômetro: utilizado na medição de consumo de água; c) Manter a glosa, por falta de comprovação, de aquisições de pessoas físicas.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão 07-20.013 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (fls. 720 e seguintes).

O feito foi assim relatado pela DRJ:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para Programa de Integração Social – PIS, não-cumulativa, decorrentes de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do primeiro trimestre de 2004, 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 indeferimento do pleito da contribuinte, reduzindo o saldo disponível para ressarcimento por ela apurado de R\$103.050,44 para um saldo negativo de R\$3.696,93, fazendo-o com base no não acatamento da apuração de créditos em relação às seguintes operações:

(a) bens adquiridos para revenda: a autoridade fiscal glosou os valores referentes às operações de aquisição de bens adquiridos

com o fim específico de exportação (operações com CFOP 1501 – Entrada de mercadorias com fim específico de exportação), por não gerarem tais operações direito de crédito, a teor do §4º, do art. 6º da Lei nº 10.833/2003; (b) 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.

(c) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: foram glosados os créditos listados no anexo III: (c.1) referentes a máquinas e a equipamentos considerados pela autoridade fiscal como não utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso, a maçã, consistindo, portanto, de “outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção”; e (c.2) referentes a reavaliações de máquinas, equipamentos e edificações do ativo imobilizado, em razão de tal creditamento estar em desacordo com a legislação, no caso a IN/SRF nº457/2004, §1º, art. 2º; (d) crédito presumido – atividade agroindustrial: em relação aos créditos desta natureza a autoridade fiscal: (d.1) considerando que estes não são passíveis de compensação ou de ressarcimento, mas somente de desconto, a teor no §10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, os transferiu do campo Receita de Exportação para o campo referente ao mercado interno; (d.2) glosou os créditos decorrentes de serviços prestados por pessoa física agroindústria em razão de não terem sido comprovados, tendo sido listados apenas como apropriação de serviços de terceiros, sem menção à nota fiscal e CPF do respectivo prestador; Informa, ainda, a autoridade fiscal, que corrigiu a distorção para maior verificada no rateio proporcional em relação aos créditos vinculados a exportação.

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 às 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 apuradas 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 entre eles as embalagens, sem quaisquer restrições, já que elas (as embalagens) fazem parte do produto final destinado à venda. Traz a consulta respondida pela SRRF da 8.a Região 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 de créditos vinculados a aquisição de cola, defensivos agrícolas, madeira bruta, termógrafos descartáveis, defendendo que estes produtos consistem de insumos consumidos durante o processo produtivo, integrando, portanto, o produto vendido.

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 "packinghouse".

Assim explica:

a) Pomares: tratores e implementos agrícolas utilizados para transporte dos frutos e também adubação e aplicação de defensivos agrícolas para o desenvolvimento dos frutos; caixas

para apicultura cujas abelhas são utilizadas para a polinização dos pomares; poços artesianos e caixas d'água usadas para irrigação dos pomares e diluição dos sanitários e defensivos utilizados nos pomares.

b)Paking House: edificações onde ocorre o processo de industrialização e acondicionamento dos frutos; máquinas para a lavagem dos frutos; classificadeiras usadas para a seleção das maçãs, permitindo melhor manuseio e agilidade na separação.

c)Atmosfera Controlada: câmaras de resfriamento utilizadas para a conservação dos frutos, para que assim possa se efetuar a venda dos produtos durante todo o ano; demais câmaras frias utilizadas para o pré-resfriamento da maçã desacelerando o metabolismo dos frutos.

(...)A descrição dos bens glosados acima, já demonstra justamente o contrário, isto é, que são essenciais a produção de maçãs destinadas ao mercado externo.

(...)

Ao contrário da alegação da Autoridade Administrativa, os bens glosados são utilizados no processo de produção de maçãs e são indispensáveis para a atividade da empresa, inclusive os imóveis, possibilitando assim o desconto de créditos.

Também foram glosados bens do PakingHouse, local onde ocorre todo o processo de industrialização da fruta, inclusive as classificadeiras e câmaras para acondicionamento.

Os bens, ora glosados,são utilizados no cultivo dos frutos e na industrialização da maçã, ou seja, fazem parte da linha de produção da Recorrente.

Em relação à glosa de créditos referentes ao mês de janeiro de 2004 argumenta que a Lei nº10.637/2002, em sua redação original, vigente até 31/01/2004, "... possibilitava o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação de todos os bens utilizados pela empresa, não restringindo ao fim ou utilização do bem (sic)". Segue dizendo que "A partir de 01 de fevereiro de 2004, somente era possível o direito creditório sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado, desde que os componentes do ativo imobilizado fossem utilizados na produção de bens destinados à venda".

Contra as glosas dos valores relacionados aos serviços prestados por pessoa física, argumenta que este referemse a contratação de serviços de tratores utilizados, principalmente, no "transporte das frutas em carretas agrícolas..., aplicação de defensivos agrícolas e adubação do solo...", dois quais traz em anexo a listagem e os recibos de pagamento. Conclui que assim "restam devidamente comprovados os valores das aquisições de serviços de pessoas físicas que servem de base para a apuração do Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais".

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 Turma Julgadora julgou a Impugnação parcialmente procedente, restando assim ementada a decisão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano calendário: 2004 PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano calendário: 2004 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 DEPRECIÇÃO. 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.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SERVIÇOS PRESTADO POR PESSOA FÍSICA.

Para as pessoas jurídicas que desenvolvem atividade agroindustrial, a hipótese de desconto de crédito presumido, prevista no §10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, válida até a revogação deste pela Lei nº 10.925/2004, limitase a despesas com serviços adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País, que tenham sido utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Intimado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Os autos foram remetidos para julgamento e distribuídos ao Relator Luciano Lopes de Almeida Armando. Por unanimidade de votos, deliberou-se pela conversão do feito em diligência, nos seguintes termos:

Entendo que se as informações e comprovações prestadas pela recorrente não eram satisfatórias para a autoridade fiscalizadora/julgadora, deveria a contribuinte ter sido intimada a complementá-la, e não simplesmente negar o seu direito.

Assim, entendo que o processo deva ser ajustado, em diligência, para fins de esclarecimento da real aplicação dos bens ora debatidos no processo produtivo da recorrente, com vistas a afastar a obscuridade existente nos autos e possibilitar o real exame do tema posto em discussão.

Desta feita, entendo deva ser baixado em diligência o processo para que a autoridade preparadora verifique se todos os bens ora debatidos são utilizados diretamente no setor produtivo da empresa, listando-os.

Nos casos em que entender não o sejam, especificar a sua efetiva utilização, listando os mesmos bens.

Ainda, deve ser intimado o contribuinte a juntar aos autos cópia integral do mandado de segurança mencionado às fls. 05 ou, alternativamente, cópia das partes principais (inicial, sentença, acórdãos), bem como certidão narrativa do processo.

A Fiscalização apresentou a INFORMAÇÃO FISCAL SAORT 2014-0112-CCV, aduzindo que parte das glosas deixaram de ser contestadas pelo contribuinte, e mantendo os fundamentos das demais.

Intimado do resultado da Diligência, o Contribuinte alegou, em conclusão, que "que todos os bens são indispensáveis para o processo de industrialização da fruta, conforme amplamente demonstrado em fotos e petição protocolada em 12/05/2014 (fls. 762 a 1045 dos presentes autos). Portanto, por razões de economia processual se reporta integralmente às informações prestadas na referida petição e anexos, reiterando o pedido de deferimento dos créditos decorrentes dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado".

Os autos, então, retornaram ao CARF e, tendo em vista que o D. Relator originário não mais compõe este colegiado, foram a mim distribuídos por sorteio eletrônico.

Levado novamente o feito a julgamento, entendeu esta Turma que a diligência realizada não atendeu completamente ao que lhe foi solicitado, deliberando pela nova conversão em diligência:

Entendo que a Autoridade Preparadora se limitou a listar os bens que entendia não serem aplicados no processo produtivo, mas deixou de especificar a sua efetiva utilização.

Desse modo, entendo ser necessária a complementação da diligência solicitada para que a Autoridade Preparadora de fato, especifique, de forma clara, a efetiva utilização de cada um dos itens listados, podendo intimar o contribuinte para que apresente tais informações de forma consolidada para embasar seu convencimento.

Desta feita, a Autoridade Preparadora esclareceu:

Em consulta a outros processos da interessada relativos a ressarcimento de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, referentes ao 1º trimestre de 2004, constatou-se que o objeto da presente diligência já foi tratado no processo nº 10925.002971/2007-09, que se refere a pedido de ressarcimento de créditos da Cofins não-cumulativa, Mercado Externo (Exportação), do 1º trimestre de 2004.

É possível constatar que ambos os processos tratam de controvérsia relativa ao mesmo período de apuração, a mesma base de cálculo e aos mesmos bens e itens glosados. Também coincide o teor da diligência requisitada pela CARF.

Dessa forma, consideramos realizada a presente diligência, nos termos da Informação Fiscal nº 424/2011 – SAORT/DRF/JOA, juntada às fls. 798/804 do processo digital nº 10925.002971/2007-09.

Segue abaixo o teor da Informação Fiscal nº 424/2011 – SAORT/DRF/JOA, que listou os bens e itens do ativo imobilizado que são utilizados diretamente no setor produtivo da empresa, bem como os bens e itens não utilizados no processo produtivo e a especificação de sua efetiva utilização.

Relativamente aqueles bens que se entendeu tratar-se de "bens e itens do ativo imobilizado não utilizados como insumos", remeteu-se às justificativas apresentadas no processo referido

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, alega a Recorrente a nulidade da decisão de primeira instância por descon sideração das provas apresentadas indeferimento da realização de diligência.

Tenho que tal preliminar não merece acolhida. É que a decisão recorrida, ainda que passível de reforma nesta instância, apresenta-se devidamente fundamentada, tendo sido irrelevante, para a fixação do julgado, a realização de provas tendentes à demonstrar o emprego e utilidade dos insumos adquiridos ao processo produtivo da Recorrente. Em outras palavras, atendo-se à então vigente orientação da RFB acerca da aplicação da legislação do IPI à apuração do PIS e Cofins não cumulativos, a demonstração realizada (provas) e pretendida (diligência) pela Recorrente se fazia despicienda, posto que incapaz de afastar o direito aplicado pela Autoridade Julgadora.

Nada obstante, o pleito formulado foi devidamente acatado nesta segunda instância administrativa, que não apenas examina e valora todas as provas apresentadas, como determinou a realização de diligência fiscal para as apurações complementares.

No mérito, conforme se verifica pelo relato dos fatos, o presente feito tem essencialmente um único aspecto a ser examinado: o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos.

Tanto a Fiscalização, como o acórdão recorrido, pautaram-se na aplicação da IN SRF nº 404/2004 para fundamentar a glosa de bens e serviços que, no seu entendimento, não teriam sido efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.

É de conhecimento que a matéria em questão sofreu considerável alteração.

Na esteira do que há muito vinha se estabelecendo deste CARF, para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativas sobre a aquisição de insumos pela Pessoa Jurídica, já definiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso Representativo de Controvérsia, portanto, de efeito vinculante à este CARF e à própria Administração Tributária, pelo afastamento da aplicação da legislação de IPI utilizada como parâmetro na autuação. E, também consoante jurisprudência já estabelecida por esta Corte Administrativa, determinou a necessidade de se avaliar a essencialidade e relevância dos bens adquiridos como insumos à atividade produtiva do contribuinte.

É a ementa do julgado:

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. 543-C 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. 543-C 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 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, examinou a decisão proferida pelo STJ para fins de dispensa de contestação e recursos nos processos que versem sobre a matéria.

Já no âmbito da Receita Federal do Brasil, o Parecer Normativo COSIT Nº 5, de 17 de dezembro de 2018 "*apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR*".

Fixados os parâmetros da essencialidade e relevância, para aplicação do direito já pacificado, é condição *sine qua non* a demonstração acerca do emprego de cada um dos itens adquiridos pelo contribuinte, para fins de validação do direito ao crédito..

Assim, ultrapassadas questões de direito, tem-se tratar de matéria essencialmente fática e documental: necessidade de demonstração de que os bens apropriados como insumos referem-se a itens essenciais ao processo produtivo do contribuinte.

Nesse sentido, foram realizadas 2 (duas) diligências no presente feito, justamente com o escopo de averiguar o emprego de cada um dos itens glosados. Nesse levantamento, cuidou a Recorrente de apresentar o detalhamento do seu processo produtivo,

indicando a inserção de cada um dos itens - cuja glosa pretende reverter - no seu processo produtivo.

Assim, em conclusão, a Fiscalização afirma:

“ Em atendimento à demanda do órgão julgador, segue lista dos bens e itens do ativo imobilizado debatidos e que são utilizados diretamente no setor produtivo da empresa:

- *Etiquetas;*
- *Disjuntor;*
- *Exaustor industrial;*
- *Defensivos agrícolas;*
- *Medidor de diâmetro de fruta;*
- *Motobomba;*
- *Motor trifásico;*
- *Separador magnético;*
- *Navalhas para máquina picador;*
- *Máquina classificadora;*
- *Aparelho pulverizador;*
- *Motosserra;*
- *Panela isotérmica;*
- *Pulmipur com campana;*
- *Pulverizador;*
- *Pulverizador jacto;*
- *Escadas de ferro;*
- *Adubadeira;*
- *Centrífuga radial motorizada;*
- *Hidroejetor;*
- *Torneira de corte rápido;*
- *Máquina semi-automática;*
- *Refratômetro;*
- *Decantador em aço inox;*
- *Desoperculadora;*
- *Distribuidor de calcário.*

Logo, para os itens acima, não resta dúvida acerca da sua essencialidade ou relevância ao processo produtivo, razão pela qual devem ser revertidas as correspondentes glosas.

A Fiscalização, contudo, apresentou uma segunda listagem, onde indica os itens que entende não serem integrantes do processo produtivo da Recorrente, com a respectiva fundamentação:

Complementando a informação requerida, listamos, a seguir, os bens e itens do ativo imobilizado não utilizados como insumos e especificamos a sua efetiva utilização:

- *Caixa Tampa: embalagem utilizada precipuamente para acondicionamento dos produtos e transporte, não agregando valor aos mesmos;*
- *Caixa Fundo: embalagem utilizada precipuamente para acondicionamento dos produtos e transporte, não agregando valor aos mesmos;*
- *Caixa Refrai: embalagem utilizada precipuamente para acondicionamento dos produtos e transporte, não agregando valor aos mesmos;*
- *Caixa Renar: embalagem utilizada precipuamente para acondicionamento dos produtos e transporte, não agregando valor aos mesmos;*
- *Caixa Natura: embalagem utilizada precipuamente para acondicionamento dos produtos e transporte, não agregando valor aos mesmos;*
- *Plásticos: utilizados na proteção dentro das caixas;*
- *Sacolas Plásticas: embalagem utilizada precipuamente para acondicionamento e transporte;*
- *Chapéu de Papelão: utilizado para proteção da fruta;*
- *Bandejas: utilizadas precipuamente para transporte e proteção, não se trata de embalagens de apresentação;*
- *Rede poliéster: utilizada como embalagem de transporte;*
- *Papel: utilizado como proteção dentro das embalagens de transporte;*
- *Arame: utilizado para montagem de caixas de madeira;*
- *Cola: utilizado para montagem das caixas de papelão;*
- *Termógrafos descartáveis: utilizados para controlar a temperatura durante o transporte;*
- *Madeira bruta: utilizada na reforma dos bins;*
- *Alça plástica: compõe embalagem de transporte;*
- *Rótulos: utilizados na identificação de embalagens de transporte;*

-
- *Papel de seda: utilizado precipuamente para proteção do produto;*
 - *Plástico bolha: utilizado precipuamente para proteção do produto;*
 - *Analizador de gás: ativo utilizado para analisar e controlar os teores de gases no interior das câmaras de armazenagem dos produtos;*
 - *Termonebulizador marca Pulsfog modelo K 2: utilizado para desinfecção;*
 - *Aquecedor Britânia: utilizado para manter a temperatura em salas de teste;*
 - *Balança: utilizada para atender a requisitos de pesagem estabelecidos pelo Inmetro;*
 - *Bin: recipiente utilizado no acondicionamento da fruta até um momento anterior à embalagem final. Não se trata, portanto, de embalagem de apresentação;*
 - *Bombas: utilizadas para o recalque de água dos poços;*
 - *Bureta: utilizada para análise laboratorial;*
 - *Caçamba: usado para depósito temporário de lixo;*
 - *Carro hidráulico: utilizado para transportes internos;*
 - *Carro hidrocóoler: utilizado para transportes internos;*
 - *Chuveiro com lava olhos: equipamento de segurança;*
 - *Costureira elétrica: equipamento utilizado em consertos e reformas;*
 - *Disco com suporte de análise de cloro: equipamento de análise de índice de cloro em embalagens;*
 - **Escada: utilizada em deslocamentos internos de funcionários na empresa;**
 - *Esmerilhadeira: ferramenta elétrica para trabalhos em metais;*
 - *Evaporador: equipamento utilizado para auxiliar o resfriamento das câmaras de armazenagem;*
 - **Furadeira: ferramenta utilizada precipuamente para consertos ou instalações não diretamente ligadas ao processo produtivo;**
 - **Grampeador: equipamento para utilização em escritório;**
 - **Guarda roupa: utilizado para guardar pertences dos funcionários;**
 - *Hidrolavadora: utilizada para lavagem de bins;*

- *Impulsora pneumática: grampeador de etiquetas nos bins, de utilização interna na empresa;*
- *Lavadora alta pressão: utilizada na limpeza de pisos, paredes, máquinas e bins;*
- *Máquina de grampear: utilizada na confecção de caixas de papelão;*
- *Máquina de lavar: utilizada para lavar roupas e tecidos;*
- *Máquina semi S10: utilizada para o fechamento de embalagens de transporte;*
- *Mesa: utilizada para o controle de qualidade das frutas;*
- *Módulo controller TSM: utilizado para monitorar as câmaras frigoríficas de armazenagem de frutas;*
- *Módulo indicador 9091: utilizado na logística, após o processo produtivo;*
- *Penetrômetro: utilizado para controle de qualidade;*
- *Phmetro: utilizado em laboratório e para controle de qualidade;*
- *Portapalete: utilizado para transporte de pallets;*
- *Pulverizador: utilizado para aplicar defensivos na maçã;*
- *Selador: utilizado para selar as embalagens de transporte;*
- *Serra tico: serra utilizada para madeira e ferro;*
- *Unidade saída de usuário elo: utilizado para controle de gasto de energia;*
- *Ventilador beija flor: utilizado para umidificação das câmaras frigoríficas de armazenagem;*
- **Ventilador Britânia: utilizado para conforto dos funcionários;**
- **Kit exaustor eólico: utilizado para conforto dos funcionários;**
- *Abraçadeira com guia: utilizada em instalações da empresa de maneira geral;*
- *Aspersores: utilizados nas câmaras de armazenagem;*
- *Caixas racks: utilizadas para acondicionamento;*
- *Mangueiras para hidrantes: utilizadas para combate a incêndio;*
- *Caixas plásticas: utilizadas na logística interna da empresa;*
- *Aparelho de solda: utilizado em reparos de máquinas, equipamentos e barracões;*
- *Bancada penetrômetro: utilizado no controle de qualidade;*

- *Carrinhos comboio: utilizados no transporte interno na empresa;*
- *Condensador evaporativo: utilizado nas câmaras de armazenagem;*
- *Controlador de fator de potência: utilizado para controlar banco de capacitores;*
- *Esticador: utilizado para esticar fitas nos pallets;*
- *Termômetro: utilizado para controlar a temperatura ambiente;*
- *Ventilador centrífugo: utilizado para conforto térmico;*
- *Inversor eletrônico: equipamento responsável por converter a frequência em equipamentos eletrônicos;*
- *Multímetro: utilizado para medição de tensão e corrente;*
- *Alicate tensionador: utilizado para tensionamento de fivelas ou fitas plásticas ou de aço, para a paletização;*
- **Aquecedor: equipamento de conforto térmico utilizado nos escritórios;**
- *Arado: utilizado na preparação do solo para plantio, não é diretamente ligado à produção, pois nesse momento o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado;*
- *Armário: utilizado para armazenagem;*
- *Balanças: utilizadas no controle fitossanitário e fertilização;*
- *Banca: utilizado para acondicionamento de peças ou produtos;*
- *Bomba: utilizada em poços artesianos ou bombas de combustível;*
- *Cabina para trator: utilizada na proteção do operador;*
- *Carrinho plataforma base madeira: utilizado no transporte interno na empresa;*
- *Coveador duplo com adubadeira: utilizado durante o preparo do solo para o plantio. Nesse momento, o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado;*
- **Fogão: utilizado para prepara alimentos não ligados à produção;**
- *Grade niveladora leve: utilizada durante o preparo do solo para o plantio. Nesse momento, o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado;*
- *Hidrômetro: utilizado na medição de consumo de água;*
- *Lavadora universal: utilizada para limpezas em geral;*

- *Macaco: utilizado em manutenção de máquinas;*
- *Máquina alceadora: utilizada em combinação com máquina copiadora;*
- *Máquina enxertia: utilizada no período de formação de mudas para plantio. Nesse momento, o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado;*

• Rádio: utilizado para comunicação entre funcionários;

- *Roçadeira: utilizada para limpeza dos pomares, não é diretamente ligada à produção;*
- *Tanque: utilizado no tratamento de plantas de maçã. Nesse momento, o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado;*
- *Transportador florestal: utilizada na remoção de madeira;*
- *Carreta agrícola: utilizada para transportes internos na empresa;*
- *Montaria simples: utilizada para vigilância dos pomares;*
- *Balde: utilizado na logística interna da empresa;*
- *Empilhadeira agrícola: utilizada para carga e descarga de bins;*
- *Perfurador solo: utilizado durante o preparo do solo para o plantio. Nesse momento, o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado;*
- *Semeadeira: utilizada para lançar sementes ao solo. Nesse momento, o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado;*
- *Torre montada sem carro: utilizada para deslocamentos internos na empresa;*

• Transceptor VHF: utilizado na transmissão de mensagens;

- *Lava jato alta potência: utilizado na lavagem de tratores e pulverizadores;*
- *Semi-reboque: utilizado para transporte interno na empresa;*
- *Triturador de galhos: utilizado para triturar galhos nas podas;*
- *Plataforma traseira: utilizado para transporte interno na empresa;*
- *Carreta agrícola: utilizado para transporte interno na empresa;*
- *Reboque: utilizado para transporte interno na empresa;*
- *Adubadeira de cova para plantio: utilizada durante o preparo do solo para o plantio. Nesse momento, o pomar ainda não é, segundo a prática contábil, um ativo imobilizado.”*

Inicialmente, quanto aos itens que foram negritados e grifados na transcrição supra, entendo que, de fato, não capazes de gerar crédito para a Recorrente, uma vez que nitidamente empregados fora do setor produtivo. São eles:

- **Escada: utilizada em deslocamentos internos de funcionários na empresa;**
- **Furadeira: ferramenta utilizada precipuamente para consertos ou instalações não diretamente ligadas ao processo produtivo;**
- **Grampeador: equipamento para utilização em escritório;**
- **Guarda roupa: utilizado para guardar pertences dos funcionários;**
- **Ventilador Britânia: utilizado para conforto dos funcionários;**
- **Kit exaustor eólico: utilizado para conforto dos funcionários;**
- **Aquecedor: equipamento de conforto térmico utilizado nos escritórios;**
- **Fogão: utilizado para prepara alimentos não ligados à produção;**
- **Rádio: utilizado para comunicação entre funcionários;**
- **Transceptor VHF: utilizado na transmissão de mensagens;**

Ademais, percebe-se que na detalhada manifestação da Recorrente de 1735 e seguintes, tais itens não foram apontados como integrantes do processo produtivo, reforçando a necessidade de manutenção das glosas respectivas.

Todavia, quanto aos demais itens, equivocou-se a manifestação fiscal.

Os itens são basicamente materiais de embalagem; itens de manutenção de máquinas e equipamentos; itens empregados na fase agrícola; itens utilizados no transporte interno de produtos em preparação, além de itens integrantes das diversas fases de preparação e preparação das maçãs para consumo.

Relativamente aos itens de embalagem, trago como fundamento o acórdão 9303-005.667, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

PIS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da

*empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. **No caso julgado, é exemplo de insumo as embalagens de acondicionamento utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o seu transporte.***

(Acórdão 9303-005.667, 3ª T. CARF, Relator Charles Mayer de Castro Souza, julgado em 19/09/2017)

Do voto proferido, extraio parte da fundamentação:

Segundo consta dos autos, a glosa revertida pela Câmara baixa diz com as aquisições de etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço, materiais que, a nosso sentir, embora sirvam ao transporte, constituem, sim, insumos, pois, caso não embalados corretamente, haveria evidente risco de dano aos produtos industrializados (artefatos de madeira).

A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

É exatamente esta a hipótese dos autos: as embalagens utilizadas visam a preservar o produto (frutas), de alta sensibilidade, sendo de, sem as quais, tornaria-se absolutamente imprestável ao consumo, restando clara a sua essencialidade.

Quanto aos itens integrantes do ativo imobilizado da Recorrente, inicialmente há que se destacar que, muito embora, em sede de acórdão, tenha sido abordada a questão relativa ao direito ao crédito sobre bens do ativo adquiridos antes de 1º de maio de 2004, não houve questionamento por parte do contribuinte em sede de Recurso Voluntário. Desse modo, mantêm-se o direito à crédito exclusivamente para os itens do ativo imobilizado adquiridos após 1º de maio de 2004, sujeitos à regra de depreciação.

Obedecidos tais critérios, portanto, todos os itens integrantes do ativo imobilizado para os quais o contribuinte demonstrou de modo efetivo a sua inserção ao processo produtivo, comprovando sua essencialidade e relevância (quando classificáveis como insumo) ou a utilização em instalações utilizadas nas atividades da empresa, conforme já exposto, deve-se reconhecer o seu direito ao crédito, dentro dos parâmetros legais aplicáveis.

Por fim, quanto aos serviços prestados por pessoas físicas, em sede de Recurso Voluntário o contribuinte remete à relação de fls. 166 a 169, onde constaria a relação dos serviços prestados por pessoas físicas sob os quais postula o crédito. Esclarece que estes não se limitam aos serviços prestados por “Donizete Ferreira ME” e que os demais serviços estão devidamente comprovados pelos recibos juntados às fls. 584 a 717, na Impugnação. Insiste, assim, no deferimento dos créditos presumidos calculados sobre as aquisições de serviços de pessoas físicas, que perfaz o valor de R\$ 192.793,56.

Em exame da listagem mencionada, verifica-se que, de fato, não há, para as pessoas físicas, descrição do serviço prestado, limitando-se a informar “frete”.

Desse modo, a Recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório, pelo que deve ser mantida a decisão recorrida:

5. Crédito Presumido – Atividade Agroindustrial.

Como do relatório se vê, a DRF/Joaçaba glosou os créditos decorrentes de serviços prestados por pessoa física em razão de não terem sido comprovados, tendo sido estes listados apenas como apropriação de serviços de terceiros, sem menção à nota fiscal e CPF do respectivo prestador.

A contribuinte, por seu turno, manifesta-se argumentando que estes créditos, em verdade, referem-se a contratação de serviços de tratores utilizados, principalmente, no “transporte das frutas em carretas agrícolas..., aplicação de defensivos agrícolas e adubação do solo...”, dos quais traz em anexo a listagem e os recibos de pagamento.

Conclui que assim “restam devidamente comprovados os valores das aquisições de serviços de pessoas físicas que servem de base para a apuração do Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais”.

Primeiro, há que se trazer dispositivo legal que trata desse tipo de creditamento:

Lei nº 10.637/2002 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(...)

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)

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o

*PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de **pessoas físicas** residentes no País. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) (destaquei)*

*Como se infere do dispositivo legal supra transcrito, a hipótese de desconto de crédito presumido do qual cuida limita-se a bens e **serviços** adquiridos, no mesmo período, de **pessoas físicas** residentes no País, que tenham sido utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de **bens ou produtos destinados à venda**.*

No caso concreto, então, a teor do que foi posto no item 1.1 deste, cabia à contribuinte comprovar minudentemente a origem do direito creditório pleiteado, demonstrando não só a ocorrência da despesa relacionada ao serviço alegado, como a natureza deste e sua efetiva aplicação na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ocorre porém que desta tarefa não se desincumbiu a contento a contribuinte. Vejamos.

Compulsando os autos, verifica-se que a contribuinte, em resposta a intimação fiscal, trouxe a descrição das atividades da empresa e juntou, dentre outras, uma planilha com os Serviços Adquiridos de Pessoas Físicas, os quais lhe dariam direito ao crédito pretendido. Nesta ocasião, a contribuinte além de não comprovar a efetiva aquisição dos serviços listados, não cuidou de vincular cada deles à atividade na qual teria sido utilizado/aplicado, assim como também não cuidou de fazer uma descrição mais detalhada e específica dos mesmos, por meio da qual fosse possível, eventualmente, aferir sua efetiva aplicação no processo produtivo da empresa.

De outro turno, como do relatório se vê, tampouco em sede de manifestação de inconformidade laborou a interessada no sentido de demonstrar, detalhada e especificamente, a aplicação direta de cada serviço em seu processo produtivo. Saliente-se que os Recibos de Pagamento a Autônomo, consta referirem-se estes a Prestação dos Serviços de Aluguéis de Trator, não havendo qualquer outra indicação da natureza do serviço e/ou utilização desses tratores.

Não bastasse, verifica-se que grande parte dos serviços listados, foram prestados, não por pessoa física, mas por pessoa jurídica, no caso, Donizete Ferreira ME. (CNPJ 02.558.886/0001-19), pessoa que, aliás, também consta como beneficiária de vários outros pagamentos na planilha Despesas Aluguel Máquinas e Equipamentos Pessoa Jurídica.

Assim é que, a ausência de comprovação por parte da contribuinte da utilização dos serviços em questão como insumos na produção de bens ou produtos destinados à venda impede o reconhecimento do direito ao crédito pretendido pela contribuinte.

De se manter incólume, portanto, o Despacho Decisório da DRF/Joaçaba/SC em relação aos serviços aqui tratados.

Por todo o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito relativos à totalidade dos itens de embalagem (insumos) e sobre a aquisição de bens e serviços essenciais e relevantes ao processo produtivo, observando-se o critério da depreciação para os bens que devam integrar o ativo imobilizado adquiridos após 1º de maio de 2004, com exceção dos itens (i) Furadeira; (ii) Grampeador; (iii) Guarda roupa; (iv) Ventilador Britânia; (v) Kit exaustor eólico; (vi) Aquecedor utilizado nos escritórios; (vii) Fogão; e (viii) Rádio; (ix) Unidade saída de usuário elo: utilizado para controle de gasto de energia; (x) Abraçadeira com guia: utilizada em instalações da empresa de maneira geral; (xi) Mangueiras para hidrantes: utilizadas para combate a incêndio; (xii) Ventilador centrífugo: utilizado para conforto térmico; e (xiii) Hidrômetro: utilizado na medição de consumo de água;

Relativamente às aquisições de pessoa física, a glosa deve ser mantida, por falta de comprovação.

Tatiana Josefovicz Belisário