



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

Processo n° 10925.002964/2007-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.386 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2013
Matéria COFINS
Recorrente RENAR MAÇÃS SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção..

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito em relação às aquisições de paletes, cantoneira, isca – armadilha com cola e cota de depreciação dos equipamentos arrolados.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Ortiz Tranchesi.

Relatório

Cuida de Recurso Voluntário visando modificar a decisão de primeira instância que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito de COFINS relativo ao segundo trimestre de 2005.

O deferimento parcial decorre de glosa de parte das aquisições com direito a créditos relativamente a embalagens que foram consideradas como destinadas somente no transporte dos produtos industrializados e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

A ementa da decisão hostilizada encontra expressa nos termos a seguir:

“REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO 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 pleiteado.

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 a 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 de sua aplicação direta no processo produtivo; 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, que são incorporadas ao produto destinado à venda durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação) dão direito a crédito. As agregadas ao produto apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

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

No âmbito do regime da não cumulatividade, 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”.

Inicialmente alega a necessidade de diligência com intuito de demonstrar de que as glosas foram equivocadas e a negativa configura cerceamento de defesa. No mérito, primeiramente se refere à exclusão da base de cálculo de apuração dos créditos dos produtos fabricados pelas empresas Imak da Amazônia Fitas para Impressoras Ltda. e Isca Tecnologia Ltda., fabricantes de fita para impressão e pisos com cola para armadilha, respectivamente.

Demonstra irresignação também com a exclusão do cálculo dos créditos que deseja tomar relativo às embalagens aplicadas aos produtos industrializados destinadas ao transporte. Diz que se trata de embalagens aplicadas no acondicionamento dos produtos elaborados, no caso tratam de aquisições de pallets e cantoneiras necessárias ao transporte dos produtos vendidos. A glosa decorre de não serem específico de apresentação e não agregarem valor ao produto.

O inconformismo que encontra centrado no fato de que esses materiais são utilizados no acondicionamento dos produtos exportados ou vendidos no mercado interno, portanto, no entender do contribuinte, constituem custo de aquisição de insumos, afirma que a exclusão torna o custo dos produtos irreal por significar percentual acentuado dos produtos vendidos.

No que tange a prova afirma que indicou às fls. 303 a 305 (e-processo fls. 311 a 313) as notas fiscais que se referem às aquisições de insumos destinados a compor as embalagens de apresentação com indicação do fornecedor e material fornecido, de modo que, afirma a contribuinte, infundada a alegação do Fisco de que não tenha cuidado de trazer prova. Diz que colecionou fotografias das embalagens que constam às fls. 193 a 196 (e-processo fls. 199 a 202) capazes de afastarem de vez com presunção da inexistência de comprovação.

Por derradeiro debate contra posição do Fisco em excluir os encargos de depreciação do ativo imobilizado do cálculo do crédito a ser descontado do débito decorrente do entendimento de que não teria cuidado de vincular cada bem do ativo imobilizado à atividade na qual seria utilizado, bem como, deixou de fazer uma descrição detalhada e específica destes bens, por meio da qual fosse possível aferir sua efetiva aplicação.

Descreve à fl. 498 os equipamentos que a cota de depreciação deixou de ser incluída no cálculo do crédito mês a mês: semi-reboque – cadu de carroceria, triturador galhos roter 200 e cardam; plataforma traseira; balança precisão marca plena, conj. Porta-pallets em aço galvanizado a fogo; matl. Instalação porta-pallets (drive - in); carrinho comboio p/bns; carreta agrícola e inversor eletrônico MM420. Diz ainda que alguns dos equipamentos são usados no pomar e outros no transportes das frutas dos pomares até o “packing-house”.

Descreve ainda que balança é utilizada no controle de qualidade na linha de produção. Finalizando seu descontentamento com a decisão recorrida pede o crédito correspondente de embalagens de transporte no montante de R\$ 182.282,13, embalagens de

apresentação R\$ 1.593.843, 07, outros insumos no valor de R\$ 14.410,00 e relativo aos encargos de depreciação o total e R\$ 3.610,46.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator.

Cuida de recurso tempestivo e apresenta dos demais pressupostos de admissibilidade, impõe desse modo a conhecer.

A controvérsia estabelecida neste caderno se refere às glosas efetuadas pela fiscalização relativa aos créditos tomados sobre: aquisições de embalagens aplicadas no acondicionamento dos produtos elaborados (paletes e cantoneira) e de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

O entendimento em relação a insumos nos casos relativos a crédito das contribuições sociais, PIS e COFINS, não deve ser restritivo, é mais amplo daqueles conceitos trazidos pela IN/SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003 que dispõe sobre o PIS e a COFINS, bem como, a IN/SRF nº 404/2004 que trata de definição de insumos aplicada à risca pelo Fisco.

Como é de conhecimento comum, que no caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

De outro lado o conceito de Custo e Despesas Operacionais utilizados pela legislação do Imposto de Renda se apresenta bem elástico. O termo “insumo” é abrangente, o que se busca é aplicar o conceito de custo de produção previsto na legislação do Imposto de Renda.

Segundo a legislação o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreende obrigatoriamente o custo de aquisição das matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviço aplicado ou consumido na produção é o que disciplina o art. 290 do RIR/99.

Aplicabilidade desse conceito para muitos e de modo elástico demasiadamente, é que se vê em alguns julgados do STJ.

O conceito de insumo segundo o Superior Tribunal de Justiça (STJ).

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

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 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 “Custo e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda – IR, por que (sic) demasiadamente elas tecidos.**

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 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.

Recurso especial provido”

O que se deve ter em conta é o binômio, consumo no processo industrial, necessidade do gasto estar diretamente relacionada à aferição de receita. Assim, se a reposição de material dá-se em decorrência do consumo no processo industrial e se revela necessário para alcançar o objetivo social, em minha ótica, entendo estarem atendidos os requisitos básicos para assegurar o direito ao crédito oriundo das aquisições de pessoas jurídicas.

Daí deve ter em conta que insumos são os elementos que proporcionam a existência do produto ou serviços, em sendo assim, podem gerar créditos conforme disciplina o art. 3º, II da Lei nº 10.637/02.

Em julgamento recente nessa turma de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, processo número 10280.722272/2009-65, ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A, assim se posicionou:

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/02 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

Nesse passo, como bem apontou a defesa na sua manifestação de inconformidade, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...)”.

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser

aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exhaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/04, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/04, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Assim, examino o caso tomando como norte o custo de produção, entendendo que “insumo” são todos aqueles bens e serviços que viabilizam o processo produtivo e a

prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados, cuja ausência obsta a atividade da empresa.

A sustentação trazida nesse recurso é de que a glosa afastou do cálculo do crédito a ser tomado referente ao material essencial a produção, bem como, quotas de depreciação de ativo indispensável ao processo industrial.

Restou claro pelas razões recursais, o que se está discutindo é a tomada de crédito relativo às aquisições de embalagens aplicadas no acondicionamento dos produtos elaborados e de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Em verdade o que se chamou de embalagens se refere às aquisições de “pallets” e “cantoneiras”. Não houve glosa relativa às aquisições de embalagens de apresentação, caixas de papelão e sacos plásticos (acondicionamento para evitar desidratação da fruta). Aqui cabe decidir se “pallets e canteira” podem ser enquadrado em dispêndios na hipótese para as quais é prevista a possibilidade de crédito nos incisos III a X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Paletes (pallets) tem função de facilitar movimentação e armazenamento de mercadorias. Trata-se de um estrado confeccionado em madeira, metal ou plástico. Tem como objetivo fixação da carga, de modo a otimizar o transporte (movimentação) por meio de empilhadeira e a paleteira. Proporciona redução significativa do custo homem/hora, manutenção do inventário e controle mais eficiente, assim como, rapidez na estocagem e da movimentação da carga, racionalização do espaço físico de armazenagem, etc.

Dos fotos colecionados nos autos, as maçãs são condicionadas primeiramente em um saco plástico, depois colocado em caixa de papelão, essas são acasteladas nos paletes e movimentadas da área de produção para estocagem, câmaras frias.

Não há dúvida de que os paletes acompanham a mercadoria sem retorno. De modo que, a meu ver é custos inerentes a produção, negar esse fato é contrariar a modernização e a otimização dos recursos técnicos desenvolvidos com o objetivo de reduzir custos e possibilitar concorrência dos produtos brasileiros no exterior, uma vez que boa parte da produção de maçãs nacionais é destinada ao mercado externo.

Tendo em conta que a negativa contestada decorre da motivação, de que somente (apenas) as embalagens de apresentação é que geram ao direito ao crédito e afirma que aquisição de paletes e cantoneiras não estão aptas à geração de crédito por ser considerados embalagem de transporte, entendo ao contrário do que restou decidido, tenho que os pallets e cantoneiras estão no rol dos insumos porque estão diretamente relacionados à aferição da receita, por tanto, gera o direito de desconto de créditos na apuração da COFINS.

Assim, com essas considerações acolho a irrisignação do contribuinte para autorizar o desconto de créditos na apuração da COFINS e do PIS sobre as aquisições de paletes e cantoneiras adquiridas de pessoas jurídicas.

No mesmo modo vislumbro o direito de tomar crédito em aquisições de armadilhas com cola, isca, adquiridas da empresa Isca Tecnologia Ltda. utilizadas ainda fase de produção das maçãs se refere a gastos por estar diretamente integrem o custo de produção.

No tocante aquisição a fita de impressão adquiridas da empresa /fitas para Impressoras Ltda., por ausência de informação quanto a sua aplicação, deixo de acudir o pleito e manter nessa parte a decisão de piso.

Da glosa dos créditos tomados com base no art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/04.

Quando à glosa dos créditos tomados sobre o valor de aquisição de bens para o ativo imobilizado, como opção à regra geral é da tomada de crédito sobre a depreciação desses bens (art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/04), portanto, diviso de que se trata de imobilizado aplicado diretamente a produção: semi-reboque – cadu de carroceria, triturador galhos roter 200 e cardam; plataforma traseira; balança precisão marca plena, conj. Porta-pallets em aço galvanizado a fogo; matl. Instalação porta-pallets (drive - in); carrinho comboio p/bns; carreta agrícola e inversor eletrônico MM420.

É evidente de que alguns equipamentos sejam usados no pomar e outros no transporte das frutas dos pomares até o “packing-house”.

A relação dos bens por si só permite constatar que trata de equipamentos destinados a produção, desnecessário longo comentário. Assim, a quota de depreciação calculada sobre o valor histórico dos bens imobilizados encontra assegurada pela legislação pertinente.

Impõe, assim, modificar a decisão de recorrida para autorizar a Recorrente o direito da tomada do crédito em relação às quotas de depreciação.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito em relação **às aquisições de paletes, cantoneira, isca – armadilha com cola e cota de depreciação dos equipamentos arrolados.**

Este julgado limitou-se a reconhecer o direito em tese, ficando a apuração do crédito complementar e a homologação das compensações declaradas a cargo da autoridade administrativa da circunscrição fiscal do domicílio do contribuinte.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

CÓPIA