



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

Processo nº 10925.002968/2007-87
Recurso nº 01 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.286 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente RENAR MAÇÃS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

CONCEITO DE INSUMO. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve levar em consideração o seu principal pressuposto que é a receita, cujas restrições legalmente impostas cingem-se àquelas previstas nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, as quais preveem não gerar crédito o valor de mão de obra paga a pessoa física e quanto às aquisições de bens e/ou serviços não sujeitos ao pagamento das aludidas contribuições.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA 0 (ZERO). ANTERIORES A 09 DE AGOSTO DE 2004. IMPOSSIBILIDADE.

O referido benefício fiscal somente pode ser utilizado nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033, de 21.12.2004, resultante da conversão em lei da MP nº 206 de 2004 (**DOU de 09 de agosto de 2004**) c/c art. 16, da Lei nº 11.116, de 2005, dispondo que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, em vigor a partir de 09 de agosto de 2004.

AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO DESTINADAS AO TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE GERAÇÃO DE CRÉDITOS.

As aquisição de embalagens de apresentação, ainda que destinadas ao transporte dos produtos industrializados, por se constituir em elemento necessário à identificação do produtor, passa a ser elemento integrante do produto, ensejando a manutenção dos respectivos créditos.

CRÉDITOS DECORRENTES DA DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

Nos termos do art. 3º, VI, VII e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, faz jus ao crédito presumido da não-cumulatividade, os decorrentes da depreciação de bens, máquinas, equipamentos e outros bens integrantes do ativo imobilizado, empregados linha de produção.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS FÍSICAS.

De acordo com o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, as aquisições de pessoas físicas não geram direito ao crédito presumido de que trata a referida lei.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Rodrigo da Costa Pôssas

Presidente

Antônio Lisboa Cardoso

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Rodrigo Pereira de Mello, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Cuida-se de recurso em face do acórdão abaixo ementado, relativamente ao pleito de ressarcimento de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não-cumulativa, cumulado com declaração de compensação, decorrentes de operações no mercado interno, que remanesceram ao final do terceiro trimestre de 2004 (antes de 9 de agosto de 2004), relativamente às seguintes operações:

(a) aquisições de insumos empregados em produtos vendidos alíquota zero, ocorridas antes de 09 de agosto de 2004. A DRF/Joaçaba glosou os créditos apurados decorrentes da aquisição de insumos aplicados na produção de produtos vendidos alíquota zero alegando que, ocorridas antes de 09 de agosto de 2004, face ao que consta do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, resulta evidente ser a interessada beneficiária da utilização dos saldos credores apurados a partir de 09 de agosto de

2004 para efeitos de ressarcimento ou compensação. Por esta razão foram glosadas as aquisições anteriores a 09 de agosto de 2004, por não gerarem direito a crédito, por ser contrário a previsão legal, conforme dispositivos legais mencionados acima.

(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: (i) 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"; (ii) referentes a bens adquiridos em data anterior a 01/05/2004; (iii) e 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 nº 457/2004, §1º, art. 2º;

(d) crédito presumido — atividade agroindustrial: em relação aos créditos desta natureza a autoridade fiscal: (i) considerando que estes não são passíveis de compensação ou de ressarcimento, mas somente de desconto, os transferiu do campo Receita de Exportação para o campo referente ao mercado interno; (ii) 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 A nota fiscal e CPF do respectivo prestador;

O acórdão após fazer longa dissertação sobre o ônus da prova e do conceito de insumos de acordo com a sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins, julgou parcialmente favorável o pleito da recorrente, reconhecendo apenas o direito aos créditos (parciais) relativos aos encargos de depreciação de **máquinas e equipamentos que estivessem diretamente associados ao processo produtivo** de bens destinados à venda, conforme sintetiza a ementa do acórdão recorrido:

“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.*

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. RECONHECIMENTO DO
CRÉDITO. LIMITE DA COMPETÊNCIA DA
AUTORIDADE JULGADORA.*

Descabe a autoridade fiscal, em sede de análise de Manifestação de Inconformidade, manifestar-se em relação a pedido de ressarcimento de crédito alegado pelo contribuinte que não tenha sido, antes, submetido autoridade fiscal competente pelo seu deferimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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, 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 as 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.

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 §5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, válida até a revogação deste pela Lei nº 10.925/2004, limita-se 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 a venda.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS VINCULADOS A VENDAS EFETUADAS ALÍQUOTA ZERO.

Como o advento da Lei nº 11.116/2005, passou a ser permitido que o saldo credor da Contribuição para o PIS e da Cofins - apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, vinculado as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, acumulado ao final de cada trimestre - fossem objeto de compensação ou ressarcimento. Tal permissivo legal foi por esta Lei expressamente estendido para alcançar os créditos acumulados a partir de 09 de agosto de 2004 até o Último trimestre-calendário anterior ao de sua publicação.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte.”

(a) aquisições de insumos empregados em produtos vendidos alíquota zero, ocorridas antes de 09 de agosto de 2004.

A utilização privilegiada desses créditos, para além do que prevê o 3º da Lei nº 10.833, por meio de compensação ou ressarcimento, somente passou a ser legalmente permitida com o advento da Lei nº 11.116, de 1º de maio de 2005, que em seu art. 16, estabelecendo que o saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o ultimo trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação da referida Lei, razão pela qual a autoridade fiscal não podia, de fato, deferir o pedido de ressarcimento de créditos vinculados a vendas efetuadas a alíquota zero, relativos a períodos anteriores a 9 de agosto de 2004.

(b) aquisição de embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados:

Segundo o acórdão recorrido, 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, ressaltando a questão referente distinção entre "embalagens de apresentação" e "embalagens de transporte", cujos conceitos estão previstos na legislação do IPI, art. 4º, IV, do Decreto n.º 4.544/2002 (Regulamento do IPI):

Art. 4º — Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

[..]

IV — a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria. (acondicionamento ou reacondicionamento); ou [..]

Embalagens de apresentação é que geram o direito ao crédito, o que faz com que não se possa acatar como aptas à geração de créditos as aquisições de materiais que consistem claramente de embalagens de transporte ou materiais nelas empregados, listados que foram pela contribuinte como tais no Relatório de Aquisição de Matéria Prima, o qual diz referir-se a embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados (Doc. 03, fl. 373).

Do mesmo modo, não ha como se concluir que os materiais discriminados no Relatório de Aquisição de Matéria Prima A fl. 375, de fato consistam, como diz, de embalagens de apresentação ou mesmo de materiais nelas empregados.

É que em relação as aquisições de materiais destinados a industrialização - CFOP 1101 e 2110 — tais como, ETIQUETAS/FITAS ASDESIVAS/SACOLAS/OUTROS, BANDEIAS-EMBALAGENS, ALÇA-PLÁSTICA EMBALAGEM, SACOS PLÁSTICOS/SACO DE PAPEL — EMBALAGENS, RÓTULOS/ADESIVOS-EMBALAGENS, e caixas (com descrições do tipo TAMPA/FUNDO-EMBALAGENS, FUNDO-EMBALAGENS e TAMPA-EMBALAGEM), não há como definir qual delas poderia eventualmente gerar direito a crédito, por consistirem de embalagem de apresentação ou materiais nela empregados.

(c) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado:

Consta da decisão recorrida que o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação estão condicionados às seguintes condições:

(a) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo;

(b) para períodos de apuração até 31/07/2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, independentemente das datas de suas aquisições;

(c) para períodos de apuração a partir de 01/08/2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 01/05/2004.

Consta também que, os bens listados se conformam como: (a) máquinas e equipamentos que não guardam qualquer relação com o processo produtivo; e (b) bens descritos de forma genérica, sem uma indicação de sua funcionalidade e/ou sem identificação dos locais e/ou sistemas onde estão locados/aplicados. Ou seja, o conjunto de dados fornecidos pela contribuinte demonstra um alto grau de incorreções técnicas (caracterizadas pelo expressivo volume de bens claramente impassíveis de gerarem créditos) e de imprecisões relativas a questões de fato (descrição genérica dos bens e de sua utilização), que impedem a consideração de tal conjunto de dados como elemento apto a justificar o reconhecimento do direito ao crédito pretendido pela contribuinte.

O segundo grupo de bens é o que inclui itens que, em face de sua descrição genérica e da falta de identificação de sua funcionalidade e/ou dos locais e/ou sistemas onde estão locados/aplicados, não podem igualmente ser acatados como aptos a gerarem o direito ao creditamento. Exemplos deste tipo de bens são: SEPARADOR MAGNÉTICO TIPO GRADE, TANQUE INOX-CLASSIFICADORA FOMESA 2002, BANCADA PENETROMETRO, CONDENSADOR EVAPORATIVO MEBRAFE, MAQUINA SELADORA (vários tipos e modelos), CARRO HIDRÁULICO (vários tipos e modelos), BOMBA (vários tipos e modelos), estes que estão listados na conta 2130 — Maqs e Eqptos Packing-house; AQUECEDOR ELÉTRICO, AQUECEDOR MARTA U, DESOPERCULADORA TPI, CENTRIFUGA RADIAL MOTORIZADA, BALANÇA (vários tipos e modelos), estes listados na conta 2131 — Maqs e Eqptos Pomares; vários prédios em alvenaria listados na conta 2101 — Edificações Packing-House; e galpões e pavilhões na conta 2103 — Edificações Pomares.

Ocorre porém que apesar de a contribuinte não ter se desincumbido da tarefa de demonstrar a efetiva aplicação dos bens do ativo imobilizado na atividade produtiva em tela, há, dentre os bens objeto de glosa, alguns em relação aos quais é possível perceber sua aplicação direta no processo produtivo, razão pela qual há que se reconhecer o direito de crédito da contribuinte.

E o caso dos tratores que estão descritos na listagem da contribuinte como MASSEY FERGUNSON — MOD.MF-275/4. Em sede de manifestação de inconformidade limita-se, a contribuinte, a alegar que os tratores são utilizados no transporte dos frutos e também adubação e aplicação de defensivos agrícola.

O mesmo há que se dizer em relação a outros bens, que serão listados na sequência: considerando as características, a natureza e porte da atividade da empresa bem como a funcionalidade de cada bem, tendo-se em conta o conteúdo de sua descrição (folhas 419 a 433), entendo que não há necessidade de maiores detalhamentos e informações a respeito destes para que se possa considerá-los como integrados diretamente à atividade produtiva da empresa; os bens são: ADUBADEIRA (vários tipos e modelos), ROÇADEIRA (vários tipos e modelos), PULVERIZADOR (vários tipos e modelos), ESCADAS DE FERRO P COLHEITA DE FRUTAS; e CARRETA AGRÍCOLA P/TRANSPORTE FRUTAS EM POMARES, todos listados na conta 2131 — Maqs e Eqptos Pomares; caixas de apicultura; caixas d'água e poços artesianos; MÁQUINA P/LIMPAR OU SELECIONAR FRUTAS; MESA P/CLASSIFICAÇÃO REVESTIDA EM NAPA AZUL COM BANQUETA; MÁQUINA CLASSIFICADORA FOMESA 2004, bens que constam da conta 2130 — Maqs e Eqptos Pomares Packing-House.

O creditamento relativo às despesas com depreciação de bens, incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda está previsto, para o PIS e para a Cofins, respectivamente, no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3.º da Lei nº 10.637/2002 e no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Todavia, de acordo com a Lei nº 10.865/2004, o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação ficou restrito, a partir de 01/08/2004 (Último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei), aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.

d) 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 impugnante por seu turno, admite que equivocou-se ao assim informar no DACON os "Serviços de Tratores", que em verdade consistem de aquisições de serviços prestados por pessoa jurídica, consistindo então de serviços utilizados como insumos, razão pela qual pugna pela inclusão dos respectivos valores na base de cálculo dos créditos de Cofins não cumulativa. A fim de comprovar o que alega, traz em anexo cópias de duas notas fiscais de prestação de serviço.

Inicialmente, tem-se que a hipótese de desconto, para pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem vegetal, de crédito presumido do qual cuida o §5º do art. 3º da Lei nº 10.833, 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.

Ao final a decisão recorrida mantém a referida glosa, tendo em vista o reconhecimento pela contribuinte de que os serviços em questão não foram prestados por pessoa física.

e. Créditos relativos a insumos

Consta ainda a análise da glosa de créditos decorrentes de insumos decorrentes da aquisição de COLA, ARAME — EMBALAGENS, MANGA PLÁSTICA COM FUIROS, a qual foi mantida porque a recorrente teria se limitado a afirmar que tais produtos consistem de insumos consumidos durante o processo produtivo, todavia, não logrou êxito no sentido de provar que os ditos produtos de fato consistem de insumos utilizados na produção de bem destinado à venda.

Cientificada em 29/07/2010 (AR — fl. 456), a recorrente interpôs em 30/08/2010, o recurso voluntário de fls. 479/, alegando, em síntese o seguinte:

Em sede de preliminar, sustenta a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, aduzindo que o indeferimento da realização de diligência e a ausência do reconhecimento da existência do crédito por suposta ausência de prova acarretam cerceamento ao direito de defesa.

Em relação ao mérito, aduz que os **créditos vinculados às receitas de vendas efetuadas à alíquota zero**, apurados até 08/08/2004, não foram homologados pela

Autoridade Fiscal, contrariando o disposto no art. 28, da Lei nº 10.865/2004, com efeitos a partir de 1º de maio de 2004, que assim dispõe:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005)

I - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI;

Entretanto, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 veio explicitar que as vendas desoneradas não impedem a manutenção de crédito, e com a edição da Lei nº 11.116/2005 foi prevista expressamente a possibilidade de ressarcimento dos créditos da COFINS correspondentes ao mercado interno, acumulados em face da alíquota zero, mediante compensação com outros tributos ou ressarcimento em espécie.

O art. 16 da Lei nº 11.116/2005 dispõe que:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 30 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei."

Assim, até 08/08/2004 os créditos decorrentes das vendas à alíquota zero somente poderiam ser utilizados para abater os valores devidos da própria contribuição. A partir desta data tornou-se possível o **ressarcimento** de tais créditos bem como a compensação com os demais débitos.

O Fisco simplesmente **glosou da base de cálculo do crédito todas as notas fiscais de aquisição de matéria-prima anteriores a 09/08/2004**, impossibilitando a utilização de tais créditos para desconto da contribuição devida no próprio mês.

Esclarece que o art. 3º da Lei nº 10.833, não prevê a utilização dos créditos para desconto somente da contribuição devida **no mesmo período**:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010 § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (grifos e destaques dos subscritores)

A Recorrente utilizou o crédito anterior a 09/08/2004 integralmente para abater a contribuição devida no próprio mês e nos meses subsequentes.

Portanto, não há qualquer óbice ao ressarcimento dos créditos da Contribuinte, pois o crédito pleiteado é posterior a 09/08/2004, já acobertado pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Sobre os Créditos relativos à embalagens aplicadas aos produtos industrializados destinados ao transporte, aduz que a Lei nº 10.833/2003 em seu art. 3º, II, assegura o direito ao contribuinte ao desconto de créditos decorrentes dos insumos de material de embalagem, não tendo condicionado forma ou tipo de embalagem, em momento algum foi vedado o direito creditório a espécie, mas sim, o insumo foi tomado em sentido amplo.

Referido artigo assim dispõe:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX — armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (Destaques dos subscritores).”

Portanto merece reforma o Acórdão recorrido para incluir na base de cálculo da COFINS as embalagens de transporte no valor de **R\$ 1.440,00**.

Relativamente aos créditos de embalagens de apresentação aplicadas aos produtos (maçãs) aduz que indicou quais são as notas fiscais que se referem aquisição de insumos destinados a compor as embalagens de apresentação (fl. 375), portanto, é infundada a alegação do Fisco de que *"não tratou a contribuinte de indicar e individualizar quais são as notas fiscais que se referem especificamente às aquisições de materiais nelas aplicados"*.

As caixas de papelão contêm dizeres, figuras, e símbolos de fins promocionais, cuja finalidade é valorizar o produto.

Em consonância com o entendimento da recorrente o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu o Acórdão na Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.72.00.005880-8/SC, no qual se pode extrair o conceito de embalagens.

"Não é demais enfatizar que "embalagens não são sacos; sic) rótulos invólucros dos produtos ali descritos e especificados". "Diante da impossibilidade de inserir-se no próprio produto uma série de dados e informações requeridas pela legislação e de também diretamente nele consignar-se o seu peso, o seu período de validade e outros informes — que, mesmo não decorrendo de Imposições legais, são necessários identificação do produtor e ao melhor uso pelo consumidor — a solução é fazê-lo na

embalagem. Assim ela (embalagem) passar [sic] a ser elemento integrante do produto, não só para protege-lo, como suprir as deficiências”

DEMAIS INSUMOS:

Não procede a alegação do Fisco, pois os materiais descritos acima foram equivocadamente glosados da base de cálculo da contribuição para a COFINS, conforme consta no anexo II do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal.

Tais produtos são consumidos durante o processo produtivo, portanto, integrantes dos produtos vendidos. O crédito sobre os insumos supracitados está definido na Lei 10.833/2003 em ser art. 3º, II, sendo que, o conceito de insumo presente na lei encontra-se na IN SRF nº 404/2004.

Merece reforma o Acórdão também neste aspecto, para que sejam incluídos na base de cálculo do crédito da COFINS não-cumulativa, os insumos supracitados no valor de **R\$ 13.054,92**.

Quanto aos encargos de depreciação do ativo imobilizado, aduz que o mesmo está assegurado no art. 3º, VI, VII e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, vez que todas as fases do processo produtivo foram descritas na manifestação de inconformidade, veja-se:

a) Pomares: tratores e implementos agrícolas utilizados para o 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 a irrigação das plantas e diluição dos sanitários e defensivos utilizados nos pomares.

b) Packing House: edificações onde ocorre o processo de industrialização e acondicionamento dos frutos; máquinas para a lavagem dos frutos; classificadoras 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 ano; demais câmaras frias utilizadas para o pré-resfriamento da maçã desacelerando o metabolismo dos frutos.

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

Diante do exposto, deve ser reformado o Acórdão recorrido para incluir na base de cálculo os encargos de depreciação indeferidos do ativo imobilizado que totalizam **RS 38.379,23**.

Sobre os serviços prestados por pessoas físicas, a Recorrente aduz que se equivocou-se ao considerar que referidos serviços teriam sido prestados por pessoas físicas, incluindo os valores destacados acima na base de cálculo do crédito presumido, quando na verdade deveria tê-los informado na linha 3 (serviços utilizados como insumos) do DACON.

Por se tratar de aquisições de serviços prestados por pessoa jurídica, deve ser admitido o crédito à alíquota de 7,6%, conforme previsto pelo art. 3º, II, da Lei no 10.833/2003 segundo o princípio da verdade real, a autoridade administrativa deve sempre e obrigatoriamente verificar aquilo que é realmente verdadeiro e interessante para desvelar o direito do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e encontra-se revestido dos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, devendo o mesmo ser conhecido.

Inicialmente peço vênica aos meus pares para transcrever alguns trechos elucidativos do v. voto condutor do acórdão nº 3301-00.954, prolatado na sessão de 02/06/2011, pelo eminente relator Conselheiro Maurício Taveira, cuja presença aqui, certamente muito honra este colegiado, quando tratou de buscar o verdadeiro conceito de insumos capazes de gerar crédito, à luz da legislação do PIS e Cofins não-cumulativos, sobretudo em relação à aplicação do conceito de insumo destinado ao IPI previsto no Parecer Normativo nº 65/1979, d Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, atual Cosit, também empregado no presente processo.

Vejamos os seguintes trechos do citado acórdão:

“O tema em questão enseja as maiores polêmicas acerca do PIS e Cofins não cumulativos em decorrência do termo “insumo” utilizado pelo legislador, sem a devida definição de sua amplitude, ou seja, se o insumo a ser considerado deva ser somente o “direto” ou se o termo deve abarcar, também, os insumos “indiretos”.

Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(...)

Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini, a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.

As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito decorrente de mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos,

como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.

Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.

Conforme assevera Natanael Martins “levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de ‘outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil’, razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo ‘erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços’.

Nessa linha registra Pallaretti Calcini que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coadunando com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

Trava-se aqui, a mesma discussão do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, ou seja, se o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e produto intermediário, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, ou não.

(...)

Destarte, entendo que 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 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.

Nesta esteira de entendimento o colendo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100, o relator do processo, desembargador federal Joel Ilan Paciornik, acompanhados pelos demais desembargadores, entendeu que devem ser considerados como insumos todos os gastos com a criação do produto ou serviço, incluindo seu funcionamento, manutenção e aprimoramento, concluindo que “O insumo pode integrar as

etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção”.

Segundo o Des. relator, “*A autora arca com despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, contratados da empresa Irapuru Transportes, que se enquadram no conceito de insumos. Esses procedimentos são necessários e indispensáveis para o funcionamento da fábrica*”, concluiu.

A Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) decidiu, em recente julgamento, que os insumos passíveis de crédito de PIS e Cofins são produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo.

Portanto, mesmo nesta linha de entendimento, não merece reparo o acórdão recorrido quanto às glosas de créditos de insumos decorrentes da aquisição de COLA, ARAME — EMBALAGENS, MANGA PLÁSTICA COM FUROS, porquanto a recorrente se limitou a afirmar que tais produtos consistem de insumos consumidos durante o processo produtivo, todavia, não logrou êxito no sentido de provar que os produtos de fato seriam essenciais à produção dos produtos destinados à venda.

(a) aquisições de insumos empregados em produtos vendidos alíquota zero, ocorridas antes de 09 de agosto de 2004. A DRF/Joaçaba glosou os créditos apurados decorrentes da aquisição de insumos aplicados na produção de produtos vendidos alíquota zero alegando que, ocorridas antes de 09 de agosto de 2004, face ao que consta do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, resulta evidente ser a interessada beneficiária da utilização dos saldos credores apurados a partir de 09 de agosto de 2004 para efeitos de ressarcimento ou compensação. Por esta razão foram glosadas as aquisições anteriores a 09 de agosto de 2004, por não gerarem direito a crédito, por ser contrário a previsão legal, conforme dispositivos legais mencionados acima.

Segundo a recorrente o Fisco simplesmente **glosou da base de cálculo do crédito todas as notas fiscais de aquisição de matéria-prima anteriores a 09/08/2004**, impossibilitando a utilização de tais créditos para desconto da contribuição devida no próprio mês.

Não vejo nenhum reparo a fazer no acórdão recorrido, porquanto, no caso da Recorrente que é produtora vendedora/exportadora de frutas (maçãs), classificadas no capítulo 8 da TIPI, cujas alíquotas foram reduzidas a zero (0), da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno, face ao que consta do art. 28, III, da Lei nº 10.865/2004:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

*III – produtos hortícolas e **frutas**, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI; e*

A utilização dos créditos decorrentes de venda no mercado interno de produtos com alíquota zero, ainda que para quitação de débitos das próprias contribuições PIS e Cofins, somente foi possível a partir da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, in verbis:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de

dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (grifado).

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/P ASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Assim sendo, o referido benefício fiscal somente pode ser utilizado quando da edição do art. 17, acima transcrito, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, resultante da conversão em lei da MP nº 206 de 2004 (**DOU de 09 de agosto de 2004**) dispondo que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

(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;

A decisão recorrida empregou, para o presente item, o conceito de insumo previsto na legislação do IPI, o que como vimos não guarda simetria com a legislação do PIS/PASEP e COFINS não-cumulatividade. De fato, o acórdão está fundamentado no Regulamento do IPI, art. 4º, IV, do Decreto n.º 4.544/2002, que assim dispõe:

Art. 4º — Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

[..]

IV — a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria. (acondicionamento ou reacondicionamento); ou [...]

Nesse sentido a recorrente indicou quais são as notas fiscais que se referem aquisição de insumos destinados a compor as embalagens de apresentação (fl. 375), as caixas de papelão contêm dizeres, figuras, e símbolos de fins promocionais, cuja finalidade é valorizar o produto, em consonância com o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferido no Acórdão na Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.72.00.005880-8/SC, no qual se pode extrair o conceito de embalagens:

"Não é demais enfatizar que "embalagens não são sacos; sic) rótulos invólucros dos produtos ali descritos e especificados". "Diante da impossibilidade de inserir-se no próprio produto uma série de dados e informações requeridas pela legislação e de também diretamente nele consignar-se o seu peso, o seu período de validade e outros informes — que, mesmo não decorrendo de Imposições legais, são necessários identificação do produtor e ao melhor uso pelo consumidor — a solução é fazê-lo na embalagem. Assim ela (embalagem) passar [sic] a ser elemento integrante do produto, não só para protegê-lo, como suprir as deficiências"

Portanto, as aquisição de embalagens de apresentação, ainda que destinadas ao transporte dos produtos industrializados, por se constituir em elemento necessário à identificação do produtor, passa a ser elemento integrante do produto, ensejando a manutenção dos respectivos créditos.

Logo, assiste razão parcial à recorrente, visto que as aquisições de embalagens de apresentação, ainda que utilizadas para transportar os produtos, ensejam o direito ao creditamento dos respectivos insumos.

(c) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: foram glosados os créditos listados no anexo III: (i) 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"; (ii) referentes a bens adquiridos em data anterior a 01/05/2004; (iii) e 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 nº 457/2004, §1º, art. 2º;

O pleito da recorrente quanto ao aproveitamento dos créditos decorrentes de depreciação de bens empregados na sua produção encontra-se amparado pelo art. 3º, VI, VII e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, pois, não faz nenhum sentido negar o crédito aos bens relacionados no segundo grupo, exemplificativamente citados no voto condutor do acórdão, tais como, SEPARADOR MAGNÉTICO TIPO GRADE, TANQUE INOX-CLASSIFICADORA FOMESA 2002, BANCADA PENETROMETRO, CONDENSADOR EVAPORATIVO MEBRAFE, MAQUINA SELADORA (vários tipos e modelos), CARRO HIDRÁULICO (vários tipos e modelos), BOMBA (vários tipos e modelos), estes que estão listados na conta 2130 — Maqs e Eqptos Packing-house; AQUECEDOR ELÉTRICO, AQUECEDOR MARTA U, DESOPERCULADORA TPI, CENTRIFUGA RADIAL MOTORIZADA, BALANÇA (vários tipos e modelos), estes listados na conta 2131 — Maqs e

Eqptos Pomares; vários prédios em alvenaria listados na conta 2101 — Edificações Packing-House; e galpões e pavilhões na conta 2103 — Edificações Pomares.

Não há como concluir que esta lista de bens pode ser diferente dos bens acolhidos pelo acórdão recorrido, tais como tratores, plantadeiras, etc., refugindo deste entendimento apenas os bens apenas descritos de forma genérica, sem indicação de sua funcionalidade.

Desta forma, deve ser assegurado os créditos decorrentes de bens, máquinas e equipamentos empregados no cultivo dos frutos e na industrialização da maçã, que, fazem parte da linha de produção da Recorrente, conforme relacionados no recurso, senão vejamos:

*a) **Pomares:** tratores e implementos agrícolas utilizados para o 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 a irrigação das plantas e diluição dos sanitários e defensivos utilizados nos pomares.*

*b) **Packing House:** edificações onde ocorre o processo de industrialização e acondicionamento dos frutos; máquinas para a lavagem dos frutos; classificadoras 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 ano; demais câmaras frias utilizadas para o pré-resfriamento da maçã desacelerando o metabolismo dos frutos.*

Por fim, relativamente ao crédito presumido decorrente da atividade agroindustrial, decorrentes de aquisições de pessoas físicas, conforme o seguinte resumo:

*(d) **crédito presumido — atividade agroindustrial: em relação aos créditos desta natureza a autoridade fiscal:** (i) considerando que estes não são passíveis de compensação ou de ressarcimento, mas somente de desconto, os transferiu do campo Receita de Exportação para o campo referente ao mercado interno; (ii) 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 A nota fiscal e CPF do respectivo prestador;*

Em relação a este tópico a Recorrente se limitou a dizer que, equivocou-se ao considerar que referidos serviços teriam sido prestados por pessoas físicas, incluindo os valores destacados acima na base de cálculo do crédito presumido, quando na verdade deveria tê-los informado na linha 3 (serviços utilizados como insumos) do DACON, e que por se tratar de aquisições de serviços prestados por pessoa jurídica, deve ser admitido o crédito à alíquota de 7,6%, conforme previsto pelo art. 3º, II, da Lei no 10.833/2003 segundo o princípio da verdade real, a autoridade administrativa deve sempre e obrigatoriamente verificar aquilo que é realmente verdadeiro e interessante para desvelar o direito do contribuinte.

Entretanto, não vejo como prosperar o recurso nesse ponto, pois, na verdade a recorrente pretende alterar o próprio pedido, o que não é possível em sede de recurso.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, a fim de reconhecer os créditos decorrentes da **aquisição de embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados**, por se constituir em elemento necessário à identificação do produtor, e quanto à *depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado*.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2012

Antônio Lisboa Cardoso