



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

Processo nº 10925.002970/2007-56
Recurso nº 930.280 Voluntário
Acórdão nº 3302-001.781 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2012
Matéria Cofins Não Cumulativa - Declaração de Compensação
Recorrente RENAR MAÇÃS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AR. PROVA DA CIÊNCIA.

Somente prova a ciência do acórdão de primeira instância o AR que contenha especificamente a descrição do conteúdo e a indicação do processo a que se refere a decisão.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de ressarcimento ou compensação, mostra-se ônus da interessada a minuciosa comprovação da existência do direito creditório.

DILIGÊNCIA NÃO NECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

A realização de diligência somente deve ocorrer quando não for possível a aferição dos fatos pelos documentos contidos nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

CRÉDITOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

O custo com embalagens - quaisquer que seja a embalagem: utilizada para o transporte ou para embalar o produto, para apresentação - deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS.

CRÉDITOS. DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS, VEÍCULOS E INSTALAÇÕES.

Admite-se o crédito de despesas com peças e custos de manutenção de máquinas, veículos, equipamentos e instalações caso sejam utilizados na produção dos bens e serviços vendidos.

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

O eventual crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue seu ressarcimento.

CRÉDITO PRESUMIDO. SERVIÇOS. PESSOA FÍSICA

O crédito presumido é permitido, no que se refere à pessoas físicas, apenas em operações de comercialização (compra de bens) e não de prestação de serviços, inteligência do caput do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: 1) por unanimidade de votos, acolheu-se a preliminar de tempestividade do recurso, rejeitou-se a preliminar de nulidade da decisão recorrida e não reconheceu o direito ao crédito presumido pleiteado. 2) Por maioria de votos, reconheceu-se o direito ao crédito das despesas com embalagens de transportes, despesas de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no pomar e no parking house, despesas de depreciação de imóveis utilizados na atividade da recorrente (produção e beneficiamento de maçã), nos termos do voto da redatora designada. Vencido o conselheiro José Antonio Francisco, relator. Designado a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor, nesta parte. 3) Por maioria de votos, negar provimento quanto as demais matérias de mérito. Vencido o conselheiro Gileno Gurjão Barreto e a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas. A conselheira Fabiola Cassiano Keramidas fará declaração de voto da parte que foi vencida.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 825 a 847) apresentado em 23 de maio de 2011 contra o Acórdão nº 07-20.141, de 04 de junho de 2010, da 4ª Turma da DRJ/FNS (fls. 771 a 786), cientificado em 24 de junho de 2010, que, relativamente a declaração de compensação de Cofins não cumulativa do 2º trimestre de 2004, julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

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 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, 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, tratada no §10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no §5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, válida até a revogação destes 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 à venda.

Impugnação Procedente Em Parte

O pedido foi apresentado em 31 de maio de 2007 e inicialmente apreciado pelo despacho decisório de fls. 509 e 510, com base na informação de fls. 440 a 452, segundo o qual a Interessada ter-se-ia creditado indevidamente em relação a produtos adquiridos para exportação, embalagens destinadas somente a transporte e encargos de depreciação do ativo imobilizado (no período de fevereiro a julho de 2004).

Além disso, teria incluído no ressarcimento créditos de atividade agroindustrial, que seriam aproveitáveis apenas escrituralmente.

Por fim, teria calculado incorretamente o rateio proporcional entre receita bruta de exportação e receita bruta total, relativamente à inclusão das mercadorias adquiridas para exportação.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não-cumulativa, decorrentes de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do segundo 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 seu deferimento parcial, 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;

(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, 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 ultrapassada 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 10.833 e ao Art. 8º da IN/SRF 404/2004 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.

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 arame, cola, defensivos agrícolas, termógrafos descartáveis e nitrogênio líquido, 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 “packing-house”. 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) Packing 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 Packing-House, 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.

Contra as glosas dos valores relacionados aos serviços prestados por pessoa física, argumenta que este 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”.

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.

No recurso, a Interessada alegou inicialmente que não teria sido intimada do acórdão de primeira instância, do qual tomou conhecimento somente após receber segundas intimações sobre compensações de ofício com contribuições previdenciárias. Em relação ao aviso de recebimento - AR relativo ao acórdão, alegou que, “Conforme se denota da cópia do Aviso de Recebimento - AR (AR657279031RL) retro citado, a Recorrente não tomou ciência do Acórdão nº 07-20.141 (Fls. 771 a 786) em 24/06/2010, pois nem o número do processo e nem do acórdão constam no referido documento.”

Acrescentou que caberia ao Fisco o ônus da prova da intimação e que, portanto, o recurso deveria ser tomado como tempestivo, nos seguintes termos:

No presente caso, o prazo para a interposição do recurso voluntário, deve ser contado a partir do primeiro dia útil após a data da ciência do contribuinte, que ocorreu em 27/04/2011, momento em que teve acesso às cópias dos autos.

A seguir, alegou que teria ocorrido cerceamento de seu direito de defesa, à vista da desconsideração das provas apresentadas nos autos e do indevido indeferimento da realização de diligência.

No mérito, defendeu o direito de crédito das embalagens de transporte, pois constituiriam custo de aquisição de insumos.

Em relação às embalagens de apresentação, alegou que, conforme documentos de fls. 546 a 548, teria indicado quais insumos seriam destinados a compor as embalagens de apresentação. Além disso, as fotos de fls. 610 a 614 teriam demonstrado o momento de utilização das embalagens no “packing-house”, onde ocorre a industrialização e o acondicionamento dos frutos.

Quanto aos demais insumos (arame, cola, defensivos agrícolas, termógrafos descartáveis, balde de plástico, nitrogênio líquido), alegou que termógrafos, balde plástico,

nitrogênio e defensivos agrícolas teriam sido equivocadamente incluídos nas glosas referentes aos materiais de embalagem.

A seguir, alegou que o “direito ao desconto de créditos relativos aos encargos de depreciação está assegurado no art. 3º, VI, VII e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003”.

Acrescentou que a fundamentação adotada pelo acórdão de primeira instância teria sido “gratuita”, uma vez que a descrição dos bens de fls. 630 a 664 demonstraria a estrutura da produção:

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 dos pomares 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.

Quanto à última questão acima mencionada, alegou que a “Atmosfera Controlada” representaria a segunda etapa do processo e não a última, como considerado pela Primeira Instância.

Em relação ao crédito presumido da agroindústria, sustentou haver restado comprovados “os valores das aquisições de serviços de pessoa física que servem de base para a apuração do Crédito [...]”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

Inicialmente, analisa-se a questão da tempestividade do recurso.

Conforme AR de fl. 787, a Interessada tomou ciência do acórdão de primeira instância em 24 de junho de 2010, tendo sido anotadas as informações relativas à entrega, exceto o nome legível do recebedor.

Seguiram-se intimações a respeito de débitos previdenciários e a Interessada apresentou o recurso em 23 de maio de 2011, quase um ano após a ciência.

Alegou em sua defesa que do AR não constaria nem o número do processo, nem o do acórdão.

De fato, não consta do referido AR o número do presente processo e constam os acórdãos 145, 147 e 097, sendo que, no termo de juntada, foi rasurado o número do processo com final 2977 para substituir pelo do presente processo.

Nesses termos, não há como considerar válida a ciência pelo AR de fl. 787, devendo ser acatada a alegação preliminar de tempestividade do recurso.

Em relação à nulidade do acórdão de primeira instância, descabe razão à Interessada, uma vez que, conforme devidamente fundamentado pelo acórdão de primeira instância, “o ato legal não quer, com a previsão da realização das diligências, transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao contribuinte no caso dos pedidos de repetição de indébito”.

Portanto, o fato de haver previsão legal para realização de diligência não desincumbe o contribuinte do ônus da prova, quanto aos fatos que deseja provar, uma vez que a diligência visa a formação da livre convicção do julgador.

Se os documentos apresentados pelo contribuinte nos autos não forem suficientes para suscitar ao menos dúvida em relação à formação de convicção ou o contribuinte simplesmente deixar de apresentar prova que poderia ser apresentada sem a realização de diligência, o processo deve ser julgado.

A seguir, tratar-se-á da questão mais geral, que se refere à definição de insumos para efeitos das contribuições não cumulativas.

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Em segundo lugar, os insumos precisam ser utilizados na produção, vale dizer, devem fazer parte do processo produtivo.

Nesse contexto é que devem ser examinados os itens seguintes tratados no presente recurso.

Em relação aos alegados insumos (arame, cola, defensivos agrícolas, termógrafos descartáveis e nitrogênio líquido), a Interessada afirmou que teriam sido indevidamente incluídos, questão analisada da seguinte forma pela Primeira Instância:

De pronto, vê-se que nada há o que aqui se dizer em relação a essa alegação da contribuinte. Primeiro, dos materiais mencionados, somente constam do anexo II a cola e o arame, sendo que este anexo lista as glosas dos créditos decorrentes da aquisição de embalagens de transporte e materiais nelas empregados, estas que serão, oportunamente, tratadas no item seguinte.

Segundo, não constam deste anexo (e nem dos outros anexos trazidos pela autoridade fiscal) quaisquer glosas de créditos relacionados a aquisição de defensivos agrícolas, termógrafos descartáveis e nitrogênio líquido.

Não se constata, portanto, a procedência das alegações da Interessada pelos documentos contidos nos autos.

Em relação às embalagens de transporte, trata-se de despesas de transporte que não se referem à produção e não se trata de embalagem do produto e, portanto, são despesas que não tem previsão para originar créditos. A fundamentação do acórdão de primeira instância é precisa em relação à questão.

Quanto às embalagens de apresentação que teriam sido incorretamente consideradas de transporte, considerou o seguinte o acórdão:

Nessas listagens, a contribuinte escriturou suas aquisições, que como entende, consistem de material para embalagem, com os seguintes CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações): 1101 - aquisição de materiais, no próprio Estado, a serem utilizadas em processo de industrialização; 1.949 - entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada em outros códigos; e 2101 - aquisições de material, de outros Estados, a serem utilizadas em processo de industrialização.

Como se vê, a contribuinte, em sua escrituração foi coerente com o critério que adota, qual seja o de que toda e qualquer embalagem dá direito a crédito, por falta de restrição legal. Em razão disso é que, supõe-se, a contribuinte pretende que sejam aceitas como passíveis de gerar crédito as aquisições de materiais destinados a embalagem de transporte, como é o caso dos pallets e caixas de pinus.

Ocorre, porém, que como acima se viu, apenas as 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 pallets e cantoneiras, pois consistem claramente de embalagens de transporte, tanto que como tais foram informados pela contribuinte no Relatório de Aquisição de Embalagens Destinadas ao Transporte.

Do mesmo modo, não há como se concluir que os materiais discriminados no Relatório de Aquisição de Embalagens Destinadas a Apresentação, consistam de fato de embalagens de apresentação ou materiais nelas empregados.

É que em relação às aquisições de materiais destinados a industrialização -CFOP 1101 e 2110 – tais como, plásticos-embalagem, sacolas plásticas-embalagens, arame-embalagens, arames-grampos, rótulos/etiquetas/adesivos-embalagens, etiquetas/fitas adesivas/sacolas/outros e caixas (descritas como fundo/tampa, renar exportação), não há como definir qual delas poderia eventualmente gerar direito a crédito, por consistirem de embalagem de apresentação ou materiais nela empregados.

No caso específico das caixas, mencione-se que a contribuinte apresentou a autoridade fiscal algumas fotos de vários tipos de embalagens que estariam incluídas dentre aquelas listadas como embalagens de apresentação – essas fotos se encontram no documento onde a contribuinte descreve o processo produtivo da empresa; e, em sede de defesa, juntou cópias de várias das notas fiscais lá listadas. Entretanto, tais elementos não ajudam muito. É que, apesar de algumas das fotos evidenciarem que as caixas que lá aparecem se tratam, aparentemente, de embalagens que poderiam ser classificadas como embalagens de apresentação, não tratou a contribuinte de indicar quais são as operações de aquisição constantes da lista de notas fiscais que se referem

especificamente às aquisições destes bens, comprovando documentalmente tal vinculação.

Assim, não há como reconhecer o direito pleiteado pela contribuinte. Como o creditamento relativo a embalagens não se estende a toda e qualquer embalagem, torna-se imprescindível, para a definição quanto à existência ou não do direito, a minudente identificação da natureza das embalagens em relação às quais é pleiteado o crédito. Destarte o ônus de comprovar a natureza das embalagens e de identificar de forma individualizada quais aquisições estão associadas a quais embalagens é do contribuinte/pleiteante do crédito, nos termos em que já se expôs detalhadamente no item 1.1 deste voto. Como lá se viu, não cumpre seu ônus o contribuinte que se limita a listar operações de aquisição de pretensos insumos, sem que a natureza destas operações e a identificação do insumos adquiridos sejam definidas/produzidas.

Nessa matéria, deve-se concordar com o acórdão de primeira instância, uma vez que não se consegue vincular as embalagens contidas nas fotos apresentadas com as descritas nas notas fiscais.

Quanto aos encargos de depreciação, a Primeira Instância considerou o seguinte:

Como se vê, com a Lei n. 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.

Cruzando-se, assim, os atos legais acima transcritos, tem-se 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.

Posto o quadro legal, pode-se agora analisar as razões da contribuinte destinadas à contestação do Despacho Decisório da DRF/Joaçaba/SC.

Pois bem, afora a restrição temporal trazida pela Lei n. 10.865/2004, para a definição da regularidade dos creditamentos é preciso aferir, ainda, a relação que os bens do ativo imobilizado têm com o processo produtivo da pessoa jurídica; sim, pois como acima se viu, independentemente da

data de aquisição do bem do ativo imobilizado, uma condição deve sempre estar presente: os bens que geram os créditos relacionados com a depreciação, devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo. Deste entendimento não discorda a contribuinte.

Compulsando os autos verifica-se que a contribuinte em atendimento a intimação DRF/Joaçaba, trouxe a sua descrição do processo produtivo da maçã, onde inclui todas as atividades desenvolvidas pela empresa - desde a implantação dos pomares até a estocagem dos frutos produzidos em câmaras frias para posterior comercialização - e trouxe também uma listagem contendo os Encargos de Depreciação, contendo a descrição do bem, a conta contábil em que este se encontra registrada, data de entrada, valor do bem e do encargo correspondente. Ocorre porém que não cuidou, a contribuinte, de vincular cada bem do ativo imobilizado à atividade na qual este seria utilizado, assim como também não cuidou de fazer uma descrição mais detalhada e específica destes bens, por meio da qual fosse possível, eventualmente, aferir sua efetiva aplicação no processo produtivo da empresa.

Portanto, a decisão de Primeira Instância não adotou argumentos gratuitos, pois analisou corretamente a legislação e a documentação apresentada.

Em relação à Atmosfera Controlada, alegou a Interessada que não se trataria de etapa de armazenagem de produtos acabados. Entretanto, a descrição a seguir foi efetuada pela própria Interessada:

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.

Portanto, está correta a análise a seguir reproduzida do acórdão de Primeira Instância:

Aqui é de se abordar mais detidamente os bens relacionados à Atmosfera Controlada, vez que foram expressamente mencionados pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade. Os bens listados são: analisador para “O” 2, porta para câmara frigorífica, conjuntos p/ atmosfera controlada – tupiniquim, e na conta 2120, no caso câmara frigorífica modulada. Como se vê das próprias explicações dadas pela contribuinte, em resposta a intimação da DRF e em sede de manifestação de inconformidade, estes se tratam de bens aplicados na fase de armazenagem do produto já acabado, ou seja, já industrializado e embalado, os quais ficam armazenados em câmaras frias para posterior comercialização ao longo do ano. Ao discorrer sobre a “classificação e embalagem”, a contribuinte explicou: que no “processo de paletização as caixas com frutos embalados são devidamente acondicionados manualmente em pallets, facilitando assim o transporte e estocagem dos frutos já embalados, ou seja do produto

acabado”; em relação a estocagem, explica, que esta “é realizada em câmara específica para frutos embalados em regime NA. A temperatura ambiente destas câmaras é de 2° C. A fruta fica armazenada em sistema de ‘Driving’”.

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, carro hidráulico (vários tipos e modelos), bomba (vários tipos e modelos), estes que estão listados na conta 2130 – Maqs e Eqptos Packing-house; alicate tensionador belgo, aquecedor elétrico, aquecedor martau, desoperculadora TPI, centrífuga radial motorizada, balança (vários tipos e modelos). A ausência de maiores informações acerca da forma e do local de uso destes bens, inviabiliza a aferição inequívoca de suas naturezas e de suas conexões com a atividade produtiva da contribuinte.

Finalmente, destaque-se a concordância com o acórdão de primeira instância relativamente ao fato de que o crédito presumido tratado no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (apontado na manifestação de inconformidade), ao contrário do alegado, destina-se unicamente à dedução de valores devidos a título de contribuição no mesmo período de apuração.

Dessa forma, não há previsão legal para inclusão de créditos inexistentes na apuração da base de cálculo da contribuição.

A esse respeito, vale reproduzir parte do voto do Conselheiro Alexandre Gomes, no Acórdão nº 3302-01.168, de 11 de agosto de 2011:

A leitura da legislação é clara ao afirmar que o crédito presumido poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração.

Assim me parece correto afirmar que os valores do crédito presumido só podem ser utilizados para a dedução de PIS e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

A propósito, esta também é a interpretação uníssona do STJ, senão vejamos:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

“I. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano

normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.

“2. Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010.

“3. Recurso especial não provido. (REsp 1240954 / RS. Relator. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Dje 21/06/2011)”

No tocante às provas apresentadas em relação às aquisições de pessoas físicas, teria ocorrido por falta de comprovação deste serviço. Em sua defesa a Recorrente cita a Impugnação e os documentos acostados a partir das fls. 667.

Neste particular, entretanto, é inaplicável o crédito pleiteado, porque na verdade o crédito presumido é permitido apenas operações com pessoas física de compra de bens, e não de prestação de serviços. É o que determina o *caput* do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, a saber:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, **calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)(Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)*

Desta forma, uma vez que os documentos acostados aos autos comprovam que a Recorrente tomou serviços de pessoas físicas, e que serviços não conferem direito ao crédito presumido, é incabível o pedido de crédito presumido.

À vista do exposto, adoto os demais fundamentos do acórdão de primeira instância, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei n. 9.784, de 1998, para negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

Voto Vencedor

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Redatora Designada

Conforme relatado, trata-se de discussão acerca da possibilidade de creditamento de valores glosados na sistemática do regime não cumulativo.

Preliminarmente, a Recorrente argumenta acerca da tempestividade do recurso apresentado e da nulidade do v. acórdão recorrido. Em relação a estas alegações, concordo com o d. Relator que analisa as questões fáticas e de forma fundamentada aceita o recurso apresentado e nega o pedido de reconhecimento de nulidade.

Em relação ao mérito, conforme constato da leitura dos autos, trata-se de discussão acerca do conceito de insumos e da possibilidade de desconto de valores a título de crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS. Antecipo que concordo com o ilustre relator no que se refere à impossibilidade de ressarcimento dos créditos em análise que, por expressa definição legal só podem ser utilizados pela via da compensação.

Em relação às demais discussões do mérito, em vista de divergir acerca do posicionamento adotado pelo ilustre relator, passo a analisar especificamente os pontos debatidos, realizando antes breve exposição sobre a sistemática não cumulativa para fim de esclarecer a premissa adotada na concessão dos créditos.

Assim como esclarecido, a problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a atividade da Recorrente. Determina a lei:

“Lei nº 10.833/03

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; (Cofins)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, efeitos a partir de nov/2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)” – destaquei

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de “custo” e de “despesa” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes¹, o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em decorrência deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, confunde e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

(...)"

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação da receita² das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem

¹ ARTIGO PUBLICADO in "Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos", Volume II, Quartier Latin, artigo intitulado "O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS", fls. 197/208

² "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I – isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II – não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco³: *“Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”*

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, *“um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”*. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes.

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)."

³ MARCO AURELIO GRECCO in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomson, 2004

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário⁴. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS.** Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges⁵: “No caso do PIS e da COFINS, o legislador federal optou por um sistema misto: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais ($200 \text{ reais} \times 7,6\% - 7,60 \text{ reais} = 7,60 \text{ reais}$) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método “base sobre base” ($200 \text{ reais} - 100 \text{ reais} \times 7,6\% = 7,60 \text{ reais}$).” – destaquei.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não

⁴ Lei nº 10.833/03, art. 3º,

⁵ Eduardo de Carvalho Borges in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias”, Tributação no Agronegócio, Quartier Latin

cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290⁶ e 299⁷ do RIR/99.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº

⁶ Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

⁷ Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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 (...)”.

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.”⁸

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS é aferir receita⁹, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.

⁸ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486, MP Editora - destaquei

⁹ No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomson, 2004), a saber:

“Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).

Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.”¹²

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerados pela legislação do PIS e da COFINS. Dos fatos relatados, constato que o objeto da empresa fruticultura, apicultura e agricultura; industrialização, comercialização, importação e exportação de frutas e verduras; classificação e armazenagem de produtos vegetais, sendo que está em discussão os créditos pleiteados sobre:

(a) aquisição de embalagens - destinadas ao transporte dos produtos industrializados e à apresentação final: 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 ou utilizados na apresentação do produto.

(b) insumos diversos – insumos que teriam sido glosados pela fiscalização por terem sido incluídos indevidamente na listagem relativa à embalagem, quais sejam: arame, cola, defensivo agrícola, termográficos, nitrogênio líquido.

(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 no entender da fiscalização 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. 2.;

(d) crédito presumido - atividade agroindustrial: em relação aos serviços tomados de pessoa física, sendo que a glosa teria ocorrido por falta de comprovação deste serviço

Em princípio esclareço, por consequência lógica da premissa adotada (diversidade entre os regimes não cumulativos), que o conceito de insumos para a não cumulatividade de PIS/COFINS difere daquele utilizado para ICMS/IPI¹⁰, bem assim não pode ser equiparado ao critério utilizado pelo Imposto de Renda.

¹⁰ Neste sentido, segue ementa do Acórdão proferido no Processo Administrativo nº 11020.000607/2010-58: "COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão "insumos e despesas de produção incorridos e pagos", obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos."

Nos termos do II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para fim de se aferir a não cumulatividade destas contribuições são entendidos como insumos: ***“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,...”***

Passo a análise de cada item de crédito pleiteado pela Recorrente.

(a) Crédito sobre Aquisição de Material de Embalagem

Dos termos debatidos dos autos entendo que acerca do material adquirido para a embalagem das maçãs, duas são as questões em análise **(i)** aquelas utilizadas para a embalagem de transporte das mercadorias e **(ii)** aquela utilizada para composição do produto final.

O ilustre Relator negou o crédito pleiteado por entender que *“...trata-se de despesas de transporte que não se referem à produção e não se trata de embalagem do produto e, portanto, são despesas que não tem previsão para originar créditos.”*

Ouso divergir do entendimento apresentado. Parece-me claro que a embalagem de transporte das maçãs é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a maçã que não pode estar “batida/amassada/machucada” para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente.

No que se refere à glosa do material de embalagem indicado pela Recorrente como sendo embalagem do produto, o eminente Relator, seguindo o voto proferido na decisão recorrida, glosou os créditos pleiteados por entender que não se tratavam de componentes vinculados à embalagem do produto, mas de transporte de mercadorias, a saber:

Decisão recorrida citada no voto do Relator:

*“Ocorre, porém, que como acima se viu, **apenas as 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 pallets e cantoneiras, pois consistem claramente de embalagens de transporte, tanto que como tais foram informados pela contribuinte no Relatório de Aquisição de Embalagens Destinadas ao Transporte.***

Do mesmo modo, não há como se concluir que os materiais discriminados na no Relatório de Aquisição de Embalagens Destinadas a Apresentação, consistam de fato de embalagens de apresentação ou materiais nelas empregados.”

A razão apresentada para a mencionada glosa, em virtude da premissa de concessão de crédito para embalagem de transporte não faz qualquer diferença para meu entendimento. Ademais, não resta dúvida que a embalagem do produto pode ser considerado como insumo (neste sentido de acordo contribuinte/fiscal/decisão recorrida), logo, concluo pelo deferimento do crédito pretendido.

(b) Créditos Indevidamente Glosados

De acordo com argumentação da Recorrente, alguns créditos de insumos utilizados na produção foram erroneamente glosados pela fiscalização porque teriam sido incluídos indevidamente na listagem relativa à embalagem para transporte, são eles: arame, cola, defensivo agrícola, termográficos, nitrogênio líquido.

A decisão recorrida – que foi seguida pelo ilustre relator – disse ter localizado apenas arames e colas dentre o material de embalagem, e que tais itens seriam, mesmo, utilizados com esta finalidade, razão pela qual a glosa estaria adequada.

Com razão a Recorrente. A Fiscalização realizou planilhas dos itens glosados, dividindo-os p^{er} razão da glosa. O Anexo II refere-se à “**Relação de Embalagens Destinadas Somente ao Transporte dos Produtos Industrializados**” e encontra-se a partir das fls. 454/456 (fls. Eletrônicas 459/461).

Realmente, a simples análise da planilha é suficiente para verificar a presença dos itens mencionados pela Recorrente: arame, cola, defensivo agrícola, termográficos, nitrogênio líquido e ainda consta um balde.

FOLHAS	ITENS LOCALIZADOS
454 – eletrônica 459	Defensivo agrícola
455 – eletrônica 460	Cola / Arame / Termógrafos / Nitrogênio Líquido
456 – eletrônica 461	Arame / Balde de Plástico

Com razão a decisão atacada ao entender que a cola e o arame em verdade fazem parte dos componentes utilizados na embalagem, uma vez que na própria indicação do arame as vezes consta “aramé – embalagem”. Todavia, inadmissível a mesma interpretação para defensivo agrícola, termógrafo, nitrogênio líquido e balde, não há meios destes insumos serem utilizados para fazer a embalagem das maçãs.

Desta forma, entendo que as glosas neste item devem ser reconsideradas (i) no que se refere à cola e arame porque minha premissa é pela aceitação dos insumos utilizados em qualquer forma de embalagem (transporte/produto) e (ii) em relação ao defensivo agrícola, termógrafo, nitrogênio líquido e balde por estarem indevidamente compondo a planilha de insumos utilizados nas embalagens.

(c) **Depreciação sobre Máquinas, Equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado**

Neste item deverão ser analisados os créditos aproveitados em decorrência da **depreciação de máquinas e equipamentos** considerados pela autoridade fiscal como não utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso, a maçã, consistindo, em seu entender em outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção.

A Recorrente apresenta listagem com inúmeros custos que deveriam ser aproveitados (vide relatório da fiscalização - Anexo III, fls. 463 e segs.). O Relator, seguindo a decisão de primeira instância negou o crédito sob o argumento de que a Recorrente não comprovou especificamente a utilização dos custos pretendidos na produção. A Recorrente por

sua vez defende-se argüindo que esclareceu seu processo produtivo e que entende que todos os bens/custos estão claramente vinculados a seu processo produtivo e por isso conferem crédito.

Realmente não consta dos autos uma indicação precisa vinculando os itens glosados à produção e aos requisitos suficientes à concessão do crédito. É importante frisar que esta vinculação é imprescindível para a concessão do crédito tributário no sistema não cumulativo de PIS e COFINS pois, nos termos esclarecidos, o crédito é concedido aos insumos utilizados na produção.

Desta forma, engana-se a Recorrente quando acha que a simples elaboração de planilhas com custos diversos é suficiente para a concessão de créditos, é preciso analisar – e comprovar - os itens que podem gerar o crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS.

Para clarear esta obrigação, basta mencionar que procedi a análise da planilhas e constatei valores que não podem ser considerados como insumos para o sistema não cumulativo, seja porque são relacionados à mão de obra¹¹ cujo aproveitamento de crédito é expressamente vedado (artigo 3º, §2º, inciso I¹²); seja porque não é possível aferir a sua vinculação com o processo produtivo, como os banheiros de alvenaria, os ventiladores, relógio de ponto, espingarda, fogão; cortador de grama, escola, panela, mesa, bancos e as casas construídas que podem estar relacionadas à administração ou qualquer outra utilidade diversa da produção¹³.

Apenas esta razão já seria suficiente – como entendeu o ilustre relator – para negar o aproveitamento do crédito da forma como pretendida pela Recorrente.

A despeito deste fato (necessidade de imputação específica do insumo à produção), que realmente confere credibilidade à pretensão da Recorrente, uma vez que já realizei a análise das planilhas, indico os custos que, ao que me parece, podem ser aproveitados por estarem relacionados à atividade da Recorrente: banheiros móveis (alguns de ferro); rede de esgoto no pomar; caixa d'água no pomar; pulverizador jacto; medidor do diâmetro da fruta; selador para fita; porta palete eliminador de insetos elétrico; bomba bc 92 2w 220/380v entr. T saída 1/2" com motor weg; Hidrolavadora ccm tx961380 com proteção; carros hidráulicos palleteira; máquina classificadora; balança para balcão; balança de prato; escadas para colheita; adubadeira; rocadeira; empilhadeira agrícola; poço artesiano com equipamentos, bomba submersa. Esclareço ainda que acato o crédito pleiteado porque pela atividade da Recorrente e pela natureza dos itens, a vinculação ao sistema produtivo parece-me evidente, sendo que como a Recorrente não realizou prova específica, não há meios de conceder o crédito de forma genérica.

Em relação à **Atmosfera Controlada**, conforme esclarece o ilustre Relator: “...alegou a Interessada que não se trataria de etapa de armazenagem de produtos acabados. Entretanto, a descrição a seguir foi efetuada pela própria Interessada: ‘Câmaras de resfriamento utilizadas para a conservação dos frutos, para que assim possa se efetuar a

¹¹ Para exemplificar cito itens assim indicados nas planilhas: Materiais e mão-de-obra instalação camara de congelamento; Mão-de-obra construção barracão da barra localizado pomar.

¹² "Art. 3º -

$$(\dots)$$

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - de mão-de-obra paga a pessoa física; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"

¹³ Cito alguns itens indicados: Banheiros de alvenaria; Casas de madeira coberta com telhas de barro.

venda dos produtos durante todo ano; demais câmaras frias utilizadas para o pré-resfriamento da maçã desacelerando o metabolismo dos frutos.

Assim, por entender que é armazenagem, o d. Relator negou o crédito pleiteado. Neste particular, divirjo do posicionamento adotado, porque entendo que realmente é parte do processo produtivo, o que por si só justifica o crédito das citadas câmaras de esfriamento. A meu ver esta questão está clara na demonstração do processo produtivo realizado pela Recorrente nos autos.

Ainda há a intenção da Recorrente de aproveitar-se dos **créditos decorrentes dos pomares**. Haja vista que a Recorrente produz maçãs, tendo como atividade principal a venda deste fruto, parece-me clara a possibilidade de utilização do crédito pleiteado. Ainda, entendo que a Recorrente poderia aproveitar este crédito mensalmente uma vez que todo o custo com os pomares, no período, deveria ser imobilizado. *In casu*, da análise dos documentos acostados percebo que este procedimento não é adotado pela Recorrente, que inclui itens formadores do pomar como despesa – para ser depreciado no tempo (6 meses). A despeito deste posicionamento, friso que o crédito discutido no presente processo deverá respeitar exatamente a forma contabilizada pela Recorrente, com o aproveitamento mensal ou semestral, a autorização é para o reconhecimento do crédito vinculado ao pomar, não à alteração da forma contabilizada.

No que se refere à discussão acerca das **reavaliações de máquinas**, equipamentos e edificações do ativo imobilizado, por restar vencida em meu argumento, registro que analisarei em *declaração de voto*.

Neste ponto, portanto, concedo crédito para os custos incorridos com o pomar; atmosfera controlada; câmaras de esfriamento; bem como banheiros móveis (alguns de ferro); rede de esgoto no pomar; caixa d'água no pomar; pulverizador jacto; medidor do diâmetro da fruta; selador para fita; porta paleta eliminador de insetos elétrico; bomba bc 92 2w 220/380v entr. T saída 1/2" com motor weg; Hidrolavadora ccm tx961380 com proteção; carros hidráulicos palleteira; máquina classificadora; balança para balcão; balança de prato; escadas para colheita; adubadeira; rocadeira; empilhadeira agrícola; poço artesiano com equipamentos, bomba submersa.

(d) crédito presumido - atividade agroindustrial: serviços tomados de pessoa física.

Neste ponto a glosa teria ocorrido por falta de comprovação deste serviço. Em sua defesa a Recorrente cita a Impugnação e os documentos acostados a partir das fls. 667.

Neste particular entendo inaplicável o crédito pleiteado, porque de acordo com os termos legais o crédito presumido é permitido, no que se refere à pessoas físicas, em operações de comercialização (compra de bens) e não de prestação de serviços. É o que determina o *caput* do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, a saber:

Lei 10.925/04

Art. 8º *As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00,*

07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, **calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)**

Desta forma, uma vez que os documentos acostados aos autos comprovam que a Recorrente tomou serviços de pessoas físicas, e que serviços não conferem direito ao crédito presumido, entendo por incabível o pedido de crédito presumido pleiteado.

Ante o exposto, acompanho o d. Relator no que se refere às preliminares e, quando ao mérito, com as vênias de costume, ousou divergir de sua interpretação para o fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso apresentado.

É como penso. É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

Declaração de Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas

Conforme esclarecido alhures, após tomar vista dos autos entendi por bem discordar de parte do entendimento do ilustre Conselheiro Relator e, tendo parte de minha interpretação sido vencedora na Turma de Julgamento, apresentei o voto vencedor supramencionado.

Todavia, em um dos itens pleiteados pela Recorrente restei vencida, razão pela qual realizo a presente declaração de voto.

Trata-se das restrições realizadas pela fiscalização à utilização, como crédito, dos valores **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.

Divirjo do entendimento da maioria, de aplicação da restrição trazida pela mencionada Instrução Normativa, por entendê-la inaplicável à espécie, vez que o texto legal

que trouxe esta regra é posterior ao período de crédito aqui analisado (2º trimestre de 2004), a saber:

Lei 10.865/04

“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei (30.07.2004), o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003¹⁴, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.” - destaquei

Desta forma, não admito a restrição pretendida pela fiscalização, razão pela qual divirjo do Ilustre Conselheiro Relatos para o fim de dar provimento ao crédito pleiteado neste particular.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

¹⁴ “(...)”

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;