



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002973/2007-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-000.531 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrente RENAR MACAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. EMBALAGENS

A avaliação de determinado bem como insumo é feita individualmente, cabendo ao julgador definir quais gastos devem ser considerados relevantes ou essenciais ao processo produtivo. Interpretação pelo Recurso Especial 1.221.170-PR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não apreciar as preliminares arguidas por entender que a matéria restou prejudicada, sendo dispensável sua apreciação, vencido o Conselheiro Vinicius Guimarães que rejeitou as preliminares e, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas de insumos à exceção dos créditos presumidos por serviços de pessoa física.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Vinicius Guimarães, Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-000.531 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10925.002973/2007-90

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade, que julgou improcedente o pleito da Recorrente de reconhecimento de direito creditório.

Por bem retratar a narrativa fática, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

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 terceiro trimestre de 2004, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes As demais operações.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo indeferimento do pleito da contribuinte, fazendo-o com base no não acatamento da apuração de créditos em relação As seguintes operações:

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

(b) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: foram glosados os créditos listados no anexo III: (b.1) referentes a máquinas e a equipamentos considerados pela autoridade fiscal como não utilizados na produção de bens destinados A venda, no caso, a maçã, consistindo, portanto, de "outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção"; (b.2) referentes a bens adquiridos em data anterior a 01/05/2004; (b.3) 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 n.º457/2004, §1º, art. 2º;

(c) crédito presumido — atividade agroindustrial: em relação aos créditos desta natureza a autoridade fiscal: (c.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; (c.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 A nota fiscal e CPF do respectivo prestador;

Irresignada com o indeferimento 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 de créditos decorrentes da aquisição de embalagens e insumos destinados ao transporte dos produtos industrializados.

Nesse sentido, 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. Já em relação a outra parte do valor glosado, afirma referirem-se a embalagens aplicadas no acondicionamento de seu produto, que por objetivarem destacar e valorizar as frutas aos olhos do consumidor, caracterizam-se como sendo de apresentação, e, portanto, dando direito de crédito. Assim argumenta:

O acondicionamento da fruta ocorre após ultrapassado a fase de beneficiamento, as frutas dentro das caixas, são dispostas em camadas, assentadas em bandejas especialmente projetadas para separar, em cavidades, uma fruta da outra, mostrando ao consumidor o bom porte da maçã. Inclusive objetivando acentuar a característica da fruta, promovendo o produto. A própria cor da bandeja merece menção em razão de sua notória influencia 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 na 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 A. venda. Traz a consulta respondida pela SRRF da 8ª Região Fiscal, a fim de corroborar a aceção ampla para o conceito de insumo.

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

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

Em outro item de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte contesta a glosa de créditos vinculados a aquisição de COLA, ARAME — EMBALAGENS,

FITA PET, PRODUTOS DIVERSOS, MANGA PLÁSTICA COM FUROS, defendendo que estes produtos consistem de insumos consumidos durante o processo produtivo, integrando, portanto, o produto vendido.

A contribuinte contesta a glosa dos créditos relativos aos encargos com depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado argumentando que seu direito ao crédito está expresso "na Lei n.º 10.833/2003, no seu art. 3º, VI e VII e art. 15, II, que possibilita a apuração de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na fabricação de produtos destinados à venda e também edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa". Alega que tais bens 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 silo utilizadas para a polinização dos pomares; pops artesanais 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 magi's, 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 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, admite que equivocou-se ao assim informar no DICON 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.

A DRJ não homologou julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, revertendo parte das glosas efetuadas pela Delegacia da Receita Federal.

Não satisfeita a Recorrente socorre-se a este Conselho e reitera suas razões com a descrição dos itens glosados e sua utilização para ao fim requerer a procedência total do recurso.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Dos Créditos com Insumos

Para que se possa apreciar o direito de crédito nas Contribuições Especiais Pis e Cofins há de se falar, inicialmente, da sua base de cálculo e do princípio da não-cumulatividade, previsto no texto constitucional do artigo 195, §12.

A própria Constituição da República define que a base de cálculo das contribuições Pis e Cofins será o faturamento, assim compreendido como a receita bruta da empresa. Portanto, tanto faturamento quanto receita bruta compreendem a entrada de riqueza nova no caixa da empresa, sendo a sua integralidade base de cálculo para as contribuições Pis e Cofins.

No que diz respeito às contribuições especiais Pis e Cofins que, como já esclarecido, têm a base de cálculo no faturamento do contribuinte, há de se fazer um juízo sobre quais gastos são geradores de crédito pelo enquadramento no conceito de insumo.

A avaliação deve ser feita individualmente, à luz do que decidiu a Primeira Seção do STJ no Recurso Especial 1.221.170-PR, na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento por força do art. 36, VII do RICARF:

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.(REsp 1.221.170-PR. Primeira Seção. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2018).

Não é necessário grande esforço hermenêutico para compreender que os elementos essencialidade ou relevância são sinônimos de gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada. Ainda, cristalino o entendimento de que o melhor julgamento do que seria ou não insumo é feito pelo próprio contribuinte quando apresenta sua declaração de compensação, de maneira que compete à Receita Federal efetuar a glosa apenas dos gastos que apresentam-se de forma proeminente como não essenciais ao processo produtivo.

Valendo das premissas relatadas acima é possível fazer uma análise prudente do crédito pleiteado pela Recorrente e sobre as glosas efetuadas pela Receita Federal.

Embalagens de transporte:

As embalagens usadas nos transportes dos produtos servem, em essência, para preservar a integridade do bem, mantendo-o protegido contra sujeiras e demais ações externas que o tornaria impróprio para o consumo. Portanto, entendo que se trata de gasto essencial e neste sentido revento a glosa efetuada.

Embalagens de apresentação:

Conforme se verifica nas fls. 414/418 as embalagens de apresentação são usadas no processo de packing-house, sendo elas caixas, bandejas, etiquetas, dentre outros. São usadas no acondicionamento das frutas para permitir a exposição ao consumidor e o apropriado armazenamento para a venda. Sendo pelo que está comprovado nos autos, entendo por relevante e revento a glosa sobre embalagens de apresentação.

Depreciação do imobilizado:

Os bens imobilizados empregados no processo de produção que, sem os quais, não se entregaria o produto final, podem ter sua cota de depreciação creditada das contribuições ao PIS/COFINS.

Assim dispõe a Instrução Normativa 457 de 2004:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

A Recorrente incluiu na sua Declaração de Compensação os valores referentes à cootas de depreciação do seu ativo imobilizado. Portanto, se há redução do ativo, parte da receita que ingressa no exercício presta-se para recompor as perdas que tiveram causa pelo uso e depreciação do ativo. É de conclusão lógica que essa recomposição não se enquadra no conceito de faturamento bem como não deve ser ofertada à tributação.

Assim trata a Lei 4.506/1964:

Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 7º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com condições de propriedade, posse ou uso de bem.

§ 8º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Apesar de a legislação deixar claro que a cota de depreciação deve ser excluída da base de cálculo das Contribuições Especiais Pis/Cofins, ainda assim houve glosa por parte do Fisco. Neste sentido, reverto a glosa para que a Recorrente possa creditar as cotas de depreciação do imobilizado.

Demais insumos:

A Recorrente apresenta tabela, que também é demonstrada no Termo de Verificação Fiscal, com lista de bens relevantes e essenciais no seu processo produtivo e que foram glosados pela Autoridade Fiscal.

DATA DA ENTRADA	DATA DE EMISSÃO	Nº NF	FORNECEDOR	VALOR DE AQUISIÇÃO	DESCRIÇÃO	CÓDIGO FISCAL
30/07/2004	29/07/2004	70788	INDUSTRIA DE MAQUINAS MIRUNA LTDA	2.082,57	ARAME - EMBALAGENS	2.101
05/07/2004	01/07/2004	301218	ARTECDLA INDUSTRIAS QUIMICAS LTDA	1.868,00	COLA	2.101
01/07/2004	30/06/2004	92114	AGRDPEL AGROINDUSTRIAL PERAZZDU LTDA	137,65	FITA PET	1.949
TOTAL COMPRA DE MATERIA-PRIMA JULHO				4.088,22		
03/08/2004	02/08/2004	159	INDUSTRIA DE SUCOS ZAGO LTDA - ME	500,00	PRODUTOS DIVERSOS	1.101
12/08/2004	10/08/2004	306745	ARTECOLA INDUSTRIAS QUIMICAS LTDA	1.700,00	COLA	2.101
20/08/2004	17/08/2004	307707	ARTECOLA INDUSTRIAS QUIMICAS LTDA	1.700,00	COLA	2.101
TOTAL COMPRA DE MATERIA-PRIMA AGOSTO				3.900,00		
10/09/2004	09/09/2004	72796	INDUSTRIA DE MAQUINAS MIRUNA LTDA	2.324,92	ARAME - EMBALAGENS	2.101
08/09/2004	08/09/2004	49118	AGRICOLA FRAIBURGO S/A	400,00	MANGA PLÁSTICA COM FUROS	1.949
20/09/2004	10/09/2004	4960	AGRO COMERCIAL WISER LTDA	6.930,00		2.101
TOTAL COMPRA DE MATERIA-PRIMA SETEMBRO				9.654,92		

Compreendo que a descrição dos bens, data de aquisição e valor servem como prova suficiente a demonstrar relevância e essencialidade apta a reverter as glosas feitas pelo Fisco.

Neste sentido, reverto as glosas dos itens acima descritos.

Serviços prestados por pessoa física:

Quanto aos serviços prestados por pessoas físicas entendo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório que evidencie a extensão e liquidez do crédito. Ademais, não houve precisa comprovação da relevância/essencialidade dos serviços, razão pela qual voto para manter a glosa.

DAS PRELIMINARES

Quanto às preliminares arguidas, deixo de apreciá-las vez que ao adentrar no mérito da demanda, apreciar o conjunto probatório e prover parte da pretensão da Recorrente, entendo que a matéria resta prejudicada e dispensável sua apreciação.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito dar-lhe parcial provimento no sentido de reverter as glosas de insumos à exceção dos serviços prestados por pessoas físicas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva