



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

Processo nº 10925.003017/2009-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.509 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2018
Matéria COFINS
Recorrente POMAGRI FRUTAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO.

Para fins de apuração de crédito de COFINS não-cumulativa, há de se observar o rol de deduções previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, adotando-se, no que tange ao seu inciso II, a interpretação intermediária construída no CARF quanto ao conceito de insumo, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise acerca da sua essencialidade.

No caso concreto analisado, há de ser reconhecido o direito ao crédito relativo às despesas com embalagens, fretes das embalagens, e gás combustível para empilhadeira e mantida a glosa no que tange à despesa com condomínio.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: por unanimidade de votos, em dar provimento para admitir o creditamento de embalagens e fretes das embalagens e, por maioria de votos, em negar provimento para manter a glosa relativa à despesa com condomínio, vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Semíramis de Oliveira Duro. Designada como redatora a Conselheira Liziane Angelotti Meira.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Redatora designada (voto vencedor).

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 130/132 dos autos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento formulado no PER nº 12949.37024.150708.1.1.11-9086, relativo a crédito da Cofins Não-Cumulativa/Mercado Interno, vinculado a receitas de venda submetidas à alíquota zero (produção e comercialização de maçãs), referente ao 1º trimestre de 2008. Do valor pleiteado de R\$ 25.084,66, foi reconhecido o crédito de R\$ 7.403,26. Dessa forma, apenas parte das compensações declaradas foi homologada (fls 91/92).

2. Conforme Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, o reconhecimento parcial do crédito decorreu de glosas efetuadas em itens de custo e despesa que compunham o crédito demonstrado pelo contribuinte no Dacon (fls 63/90): (i) materiais de embalagem utilizados precipuamente para transporte de maçãs, tais como caixas de papelão, bandejas de polpa, pallets, cantoneiras, plásticos bolha, sacos plásticos lisos, cola, filme, fitas adesivas, termógrafo; (ii) serviço de transporte de material não considerado insumo na produção da maçã, tais como papel-seda, fitas, cantoneira, cola, filme, termógrafo; (iii) despesas de condomínio; (iv) gastos com GLP.

3. Segundo o art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, “para que bens e serviços utilizados se enquadrem no conceito de insumo é requisito que sejam utilizadas na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. O conceito de processo produtivo capaz de gerar créditos restringe-se à matéria prima e aos produtos intermediários submetidos a alterações em função de ação direta sobre o produto, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas durante os processos de fabricação, e não após ele. Os insumos participam do processo no qual há uma entrada de materiais e de serviços, um acréscimo de valor e a saída do produto. Como conclusão lógica, subentende-se que a legislação está a fazer distinção entre aqueles bens e serviços incorporados ao produto durante o processo de industrialização e aqueles outros incorporados apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão somente ao transporte ou distribuição dos produtos acabados. Como para o PIS/Pasep e para a Cofins é insumo aquele utilizado no processo de industrialização em termos similares ao disciplinado na legislação do IPI, importa aplicar o conceito de embalagem do regulamento deste imposto (arts. 4º e 6º do Decreto nº 4.544, de 2002). Dessa forma, não podem gerar créditos, as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional,

bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido no varejo”.

4. Quanto ao crédito decorrente de serviço de transporte, assevera que “somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que: (a) estejam relacionados à aquisição de bens para revenda [art. 3º, I, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003]; (b) sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem [como as despesas com transporte de produtos em elaboração efetuado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica]; (c) estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor [arts. 3º, IX, e 15, da Lei nº 10.833, de 2003]”.

5. No que concerne ao crédito sobre despesa de aluguel, foi glosada apenas a que restara sem comprovação documental, como especifica o Relatório Fiscal.

6. Por sua vez, a despesa de condomínio foi excluída da apuração do crédito das contribuições, por não configurarem despesas com aluguel, nos termos da legislação.

7. Por fim, os gastos com gás GLP foram glosados, porquanto utilizado em máquinas empilhadeiras de uso geral e indivisível nos estabelecimentos.

8. Cientificado do decisório em 31.01.2011 (fl 94), o contribuinte manifestou inconformidade em 21.02.2011 (fls 21.02.2011), na qual pede o reconhecimento integral do crédito de ressarcimento, com base nas seguintes razões: (i) Os materiais de embalagens (cantoneiras, bandejas, fitas adesivas, pallets, papel-seda, plástico bolha, tampas, fundos, caixas de papelão etc) são indispensáveis ao acondicionamento do produto, não exclusivamente com o fim de transporte, porquanto utilizados para assegurar a integridade da fruta até o seu destino; (ii) O papel-seda, fita, cantoneira e outros são insumos na produção da maçã, conforme item acima, de modo que gera creditamento a despesa com o serviço de transporte para adquiri-los; (iii) A despesa com condomínio deve ser creditada da mesma forma que a despesa com aluguel, pois o acessório segue o principal; (iv) O GLP relacionado à glosa foi empregado nas empilhadeiras destinadas à movimentação das maçãs, de modo que o combustível está diretamente ligado ao processo produtivo; (v) Não existe lei formal determinando a aplicação do conceito de insumo do IPI à apuração das contribuições não-cumulativas; (vi) O critério de insumo utilizado na decisão recorrida não está em conformidade com Soluções de Consulta emanadas das Superintendências da Receita Federal do Brasil (Processo de Consulta nº 99/09 da SRRF6ªRF), com decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Recurso Voluntário nº 146.778) e com a jurisprudência judicial (Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de 26 de março de 2009; Agravo Regimental no REsp nº 1.125.253/SC, de 15 de abril de 2010).

9. É o relatório.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

CONCEITO DE INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange somente a embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação ou que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

FRETE. AQUISIÇÃO. INSUMO.

O gasto com frete pago ou creditado pelo comprador a pessoa jurídica domiciliada no País incorpora-se ao custo de aquisição do insumo.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE CONDOMÍNIO

O valor pago a título de despesa de condomínio está fora do conceito de insumo, não dando direito a crédito a ser descontado na apuração não cumulativa da contribuição.

COMBUSTÍVEL. EMPILHADEIRAS.

Não dá ensejo a crédito na apuração da contribuição não-cumulativa a despesa com combustível utilizado em máquinas que não operem diretamente no processo produtivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 16/07/2015 (vide termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 144 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 31/07/2015 Recurso Voluntário (fls. 146/157), através do qual requereu: (i) recebimento do recurso voluntário; ii) procedência do recurso para reformar o acórdão recorrido, com o reconhecimento do direito ao crédito de COFINS requerido no pedido de ressarcimento.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1) Do direito ao creditamento de COFINS - linhas gerais

Consoante acima indicado, a presente demanda versa sobre o direito ao creditamento de COFINS em razão da análise do conceito de insumos disposto na legislação de regência. A DRJ seguiu a legislação do IPI, entendendo que, para que fosse concedido o crédito, seria essencial o desgaste físico no produto no processo produtivo da empresa.

Esse entendimento, contudo, encontra-se superado por este Conselho, que construiu uma corrente intermediária própria, fugindo tanto às normas atinentes ao IPI quanto às normas atinentes ao IRPJ. E é com base nesta corrente intermediária, com a qual me alinho, que serão analisados a seguir os itens que foram objeto de glosa por parte da fiscalização.

Importante destacar que o embasamento da glosa realizada pela fiscalização foi a ausência de previsão legal para autorização do creditamento realizado, e não a falta de comprovação da sua origem. Logo, a questão deve ser apreciada sobre o aspecto de direito.

Sobre o creditamento, o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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 e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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;

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;

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)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

No que tange à alínea II acima, embora ciente que alguns julgadores deste Conselho adotam interpretação restritiva do conceito de insumos para fins de admissão do crédito, inclusive acolhendo em alguns casos o conceito de insumos inserto na legislação do IPI, tem prevalecido nas decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais uma posição menos engessada, por meio da análise dos créditos aplicáveis em cada caso concreto, em razão da atividade desempenhada pela empresa.

A análise do presente caso, portanto, em determinadas situações, perpassa pela definição do conceito de insumos para o PIS e a COFINS. Nos termos dos recentes julgados proferidos por este Conselho, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Logo, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade à atividade desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente.

Esta, inclusive, também é a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento daquela Corte pode ser visualizado no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.246.317-MG:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Quanto ao tema, filio-me à corrente intermediária acima indicada, pelo que entendo merecer reforma a decisão recorrida quanto aos seus fundamentos, uma vez que, para a compreensão do direito à apuração de créditos de PIS e COFINS no sistema da não-cumulatividade, não deve ser adotado o conceito estrito de insumos constante da decisão recorrida.

2) *Dos itens em que o direito ao creditamento restou afastado pela DRJ*

A empresa em questão planta, produz e comercializa frutas.

O recorrente se insurge contra o entendimento da DRJ, argumentando que as despesas com aquisições de embalagens, frete das embalagens, gás combustível para empilhadeiras e condomínio devem gerar crédito de COFINS por serem todas diretamente necessárias à comercialização do produto. Afirma que tais despesas se relacionam diretamente com a preservação da integridade do produto, transporte de insumos e armazenamento. Com relação ao condomínio, afirma que este é acessório que deve seguir a sorte do principal, que é o aluguel, devendo todas essas despesas gerar créditos de COFINS.

A decisão da primeira instância analisou a legislação que trata do conceito de insumo para fins de creditamento da COFINS, e concluiu que o caso dos presentes autos não se enquadra no conceito legal, visto que as embalagens utilizadas pelo contribuinte têm a finalidade única de servir ao transporte das frutas, não havendo comprovação de que acompanham o produto em sua apresentação final ao consumidor, de modo a agregar-lhe valor.

Manteve a glosa do crédito referente ao frete das embalagens por terem sido desconsideradas como insumo.

Quanto aos gastos com condomínio, rejeitou o argumento de que o acessório segue o principal em razão de não haver a alegada relação de acessoriedade, visto que o pagamento do condomínio independe da existência de relação locatícia, e que o acolhimento de um brocardo para alargar a hipótese de creditamento iria de encontro ao princípio da legalidade. Além disso, a utilidade decorrente do condomínio é deslocada espaço-temporalmente do processo produtivo da maçã.

Por fim, manteve as glosas dos créditos sobre as despesas com gás combustível para as empilhadeiras, por não ter havido a desconstituição pelo contribuinte da constatação de que as empilhadeiras possuem uso geral para transporte de objetos, não estando sua utilidade adstrita à produção das maçãs.

Entendo que assiste razão ao contribuinte em seus argumentos, consoante restará devidamente demonstrado nos tópicos a seguir.

2.1. *Das embalagens*

As embalagens aqui analisadas são as seguintes: bandejas (utilizadas nas caixas de papelão para separar e acondicionar as maçãs), cantoneiras (utilizadas nas caixas de papelão, para proteger o produto, durante o transporte até o cliente, evitando o amassamento da caixa e das maçãs), fitas adesivas (para lacrar o fundo das caixas), *pallets* e seus acessórios (tais como pregos e etiquetas, utilizados no armazenamento e transporte das caixas de maçãs), papel-seda (utilizado para embrulhar a maçã), plástico bolha (empregado para envolver a maçãs, evitando o atrito entre elas), caixa e fundos (usados no acondicionamento das frutas), tampas (utilizadas para proteger a fruta do contato com o ambiente externo), cola (utilizada para colar os rótulos nas caixas de madeira), filme PVC (usado para segurar as caixas nos *pallets*), termógrafo (usado para controlar a temperatura das caixas quando transportadas).

Quanto às embalagens, entendo que a legislação admite o direito ao crédito no caso concreto ora analisado, ainda que as embalagens utilizadas. Isso porque, em razão da especificidade dos produtos produzidos pela Recorrente, é inconteste que as embalagens

servem não apenas para o mero transporte, mas também para o seu acondicionamento, apresentando-se essenciais à conservação da integridade e qualidade do produto.

Conforme fundamentos constantes do tópico anterior, entendo desnecessário que as embalagens sejam incorporadas ao produto durante o processo de industrialização para que seja reconhecido o seu direito ao crédito. É imprescindível, na verdade, identificar se o insumo em questão é essencial à atividade produtiva desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente, tendo concluído no caso dos presentes autos que sim.

Até porque, ainda que se entendesse que as embalagens em questão seriam destinadas apenas ao transporte, o que não é o caso, a legislação atinente à COFINS não acoberta a restrição realizada pela fiscalização para fins de tomada de crédito, a qual levou em consideração a legislação do IPI, cuja aplicável há de ser afastada.

Estes custos com embalagens para acondicionamento e transporte, em razão da especificidade dos produtos que a Recorrente comercializa, são essenciais a que o produto produzido pela empresa seja colocado à venda, pelo que se insere no conceito de insumo que adoto, nos termos acima analisados.

Entendo, ainda, que este item específico também se insere no inciso IX, que expressamente autoriza o creditamento relativo à armazenagem de mercadoria e frete na importação de vendas, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Isso porque, verifica-se que a adoção da embalagem em questão é necessária tanto para a armazenagem quanto para o transporte dos produtos que a recorrente industrializa e comercializa, em razão das suas especificidades.

Há de se destacar, inclusive, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caso análogo, já se manifestou pelo direito ao crédito em tal caso. É o que se infere da decisão a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS.
CREDITAMENTO.

Para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido)

TAMBORES UTILIZADOS COMO EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. **É legítima a apropriação do crédito da contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativo em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, tendo em vista a relação de pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo.**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CREDITAMENTO.

Para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento da COFINS, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido)

TAMBORES UTILIZADOS COMO EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. **É legítima a apropriação do crédito da contribuição à COFINS não-cumulativa em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, tendo em vista a relação de pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo. (Acórdão n. 9303-004.192, de 04/08/2016).**

Logo, entendo que a decisão recorrida também deverá ser reformada neste ponto, para fins de admitir o direito ao crédito também no que concerne aos tambores utilizados para acondicionamento e transporte.

Sendo assim, entendo que deverá ser reconhecido o direito ao crédito no que concerne às embalagens.

2.2. Dos fretes das embalagens

A segunda glosa objeto da presente demanda incidiu sobre o serviço de transporte de material não considerado insumo na produção da maçã, tais como papel-seda, fitas, filmes, cantoneira, cola, termógrafo etc. O contribuinte defende que, uma vez considerado insumo o material de embalagem utilizado, a despesa com frete na sua aquisição é capaz de gerar creditamento.

No que tange aos fretes das embalagens, uma vez admitido o crédito no que concerne às embalagens, entendo que há de ser admitido o direito ao crédito também no que tange aos fretes das referidas embalagens.

Até porque, penso que o gasto com frete pago ou creditado pelo comprador à pessoa jurídica domiciliada no País incorpora-se ao custo de aquisição do insumo, além de encontrar previsão de desconto de crédito no artigo 3º, inciso IV da Lei nº 10.833/2003, cumulado com o inciso II deste mesmo dispositivo legal.

2.3. Do condomínio

Quanto às despesas com condomínio, entendo que também deverá ser reconhecido o direito ao crédito em tal caso, por entender aplicável ao caso a regra de que o acessório deverá seguir o principal.

Uma vez que a legislação admite expressamente no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 o direito ao crédito no que tange às despesas com aluguel, há de ser admitido o crédito também no que concerne às despesas com condomínio, por serem delas necessariamente decorrentes.

2.3. Do gás combustível para empilhadeira

Por fim, no que tange ao gás combustível para empilhadeira, concordo com os fundamentos do Recorrente neste ponto. Isso porque, não resta dúvidas que este item é essencial ao próprio processo produtivo da recorrente, integrando o custo de produção dos produtos em tela.

Nesse mesmo sentido, inclusive, já se manifestou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar processo análogo ao presente (Proc. nº 18088.720677/2012-52, Acórdão n. 3403002.648):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS.

É legítima a apropriação do crédito das contribuições em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte **e sobre o gás empregado em empilhadeiras, por integrarem o custo de produção dos produtos.**

Afasto, portanto, a glosa realizada pela fiscalização quanto ao combustível para empilhadeiras.

3. Da conclusão

Diante do acima exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente caso, para fins de reconhecer o direito ao crédito no que tange aos seguintes itens: (a) embalagens; (b) fretes das embalagens; (c) gás combustível para empilhadeiras e (d) condomínio.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Voto Vencedor

Liziane Angelotti Meira:

Quanto às despesas com condomínio, é de se concluir que não assiste razão ao contribuinte em seu pleito, em razão da ausência de respaldo legal para o creditamento de tal despesa.

Por concordar com os fundamentos constantes da decisão recorrida no que concerne a tal despesa, transcrevo-o a seguir:

42. Em contraparte, o manifestante sustenta a possibilidade de creditamento com base nas despesas de condomínio, à semelhança do que sucede em relação às despesas de aluguel, invocado o velho brocardo de que o acessório segue o principal (*accessorium sequitur principale*).

43. De fato, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, prevê a possibilidade de as despesas incorridas com aluguel gerarem crédito na apuração não-cumulativa das contribuições. Entretanto, a máxima não se aplica à espécie, por dois motivos básicos.

44. Em primeiro lugar, não há acessoriedade entre aluguel e encargo de condomínio, uma vez ausente vínculo de causalidade entre eles. Com efeito, paga-se condomínio não porque o imóvel é alugado, mas porque se usufrui de utilidades compartilhadas pelos proprietários ou usuários de prédios.

45. Pelo contrato de locação, uma das partes se obriga a ceder o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. As despesas de condomínio, por sua vez, são destinadas a gastos relativos ao imóvel respectivo como, por exemplo, salários de empregados, materiais de consumo, equipamentos, serviços prestados ao condomínio, podendo, até mesmo, haver sobra em um mês determinado. Dessa forma, percebe-se que despesas de condomínio não se relacionam com aluguel.

46. Em segundo lugar, a aplicação de um brocardo não pode resultar na ampliação, por analogia, de hipóteses de creditamento que interferem na determinação da base de cálculo da contribuição, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária.

47. Resta verificar se os gastos com condomínio podem ser considerados insumo.

48. Dado que deles resultam utilidades imateriais para o contribuinte, seriam insumos se assim caracterizados sob o aspecto funcional. Entretanto, os serviços de condomínio são completamente deslocados espaço-temporalmente do processo produtivo da maçã.

49. Por essa razão, correta está a glosa das despesas de condomínio.

Nesse mesmo sentido, já se manifestou este Conselho, consoante se extrai do Acórdão nº 3302.001.491, a seguir colacionado:

(...).

COFINS NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO.

Os bens e serviços que geram direito a crédito da contribuição são aqueles conceituados como insumos, assim entendidos os que sejam diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Despesa de condomínio incorrida por indústria de beneficiamento de carnes não enquadra neste conceito.

Nego, portanto, o direito creditório quanto a tal item.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Redatora designada