



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.905486/2013-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.947 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente POMIFRAI FRUTICULTURA S.A. EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE PROVAS. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS. VÍCIO DE NULIDADE.

Apresenta vício de nulidade o julgado proferido com preterição ao direito de defesa, caracterizado pela ausência de apreciação de argumento ainda que apresentado de forma genérica. Da mesma forma, a ausência de apreciação, pela autoridade julgadora de primeira instância, dos documentos comprobatórios apresentados pela contribuinte na Manifestação de Inconformidade configura cerceamento do direito de defesa, também a atrair vício de nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em declarar a nulidade da decisão recorrida, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento e declaração de compensação (DCOMP) vinculadas, para reconhecimento de direito creditório de PIS/PASEP não-cumulativo - Mercado Interno.

A autoridade de origem emitiu Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório, conforme argumentos sintetizados pela DRJ, a seguir aproveitados:

I.1 - Aquisições de bens não enquadrados como insumos

Por não se enquadrarem no conceito de insumo, a fiscalização glosou os créditos apropriados nas seguintes despesas:

- ☐ Material para embalagem e etiquetagem
- ☐ Produtos para movimentação de cargas
- ☐ Combustíveis
- ☐ Outros itens

Sobre as embalagens, a autoridade fiscal afirma que são exclusivamente utilizadas para o transporte das mercadorias, razão pela qual não ensejam direito ao crédito.

Sobre o item SmartFresh, verificou tratar-se de insumo com alíquota de contribuição ao PIS/COFINS reduzida a zero (somente para o 2º e 3º trimestre 2011). Portanto, não gera direito a crédito.

Sobre os demais itens, a autoridade fiscal afirma que:

Os itens relacionados acima não se agregam aos produtos produzidos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo).

I.2 - Serviços não enquadrados como insumos

O entendimento anterior é aplicável também aos serviços. Além disso, na maioria dos serviços relacionados não foi possível sequer identificar a quais bens do ativo imobilizado foram aplicados tais serviços, por conta da descrição genérica como “serviços de manutenção de máquinas e equipamentos – Pomares/PH”, ou ainda, “consertos e reparos tratores – empilhadeiras”.

I.3 - Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo

Imobilizado

(...)

Com base na memória de cálculo e em função do processo produtivo, a fiscalização glosou créditos relativos a diversos bens do ativo permanente que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, a saber:

- ☐ bens da área de armazenagem interna e movimentação
- ☐ bens para formação do ativo biológico
- ☐ veículos diversos
- ☐ bens da área administrativa e outros

Em relação à formação do ativo biológico, a autoridade fiscal esclarece que a depreciação começa somente quando o bem está em condições de operar na forma pretendida, conforme Resolução CFC nº 1.027, de 2005.

Já em relação ao custo de formação dos pomares, conforme esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não é possível analisar a correção dos valores dos itens que compuseram esses ativos pois o contribuinte afirma não poder individualizar tais custos, uma vez que realiza uma espécie de "rateio contábil", somando todos os gastos incorridos no mês em todos os projetos de implantação com aqueles já formados. Dessa maneira, quanto aos custos cujos documentos fiscais não foram individualizados, não é possível observar se atendem ao previsto no § 13, do art. 3º, da Lei 10.637/2002.

Após ser cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando em síntese:

Sobre as glosas de bens que, no entender da fiscalização, deveriam ser enquadrados como bens do ativo imobilizado, a manifestante alega que todos os bens foram utilizados como insumos. Não há fundamentos para utilizar critérios diversos daqueles constantes na lei.

Que a autoridade fiscal tenta aplicar por analogia o conceito de insumo dado pela legislação do IPI;

Todas as aquisições são necessárias e utilizadas no processo produtivo;

O auditor não reconheceu o crédito sobre material de embalagem, sob o fundamento de que seriam embalagens de transporte. Ocorre que tais gastos são necessários e fazem parte da venda do produto. E, ao contrário do que alega a fiscalização, esses produtos não se esgotam e não são utilizados por mais de doze meses.

Sobre as glosas de bens diversos (partes, peças, equipamentos, veículos, ferramentas, serviços, combustíveis, bens destinados ao imobilizado, despesas diversas), alega que, ao se considerar todas as atividades desenvolvidas pela empresa, constata-se que todos os gastos são necessários à produção do produto (maçã). O mesmo ocorre nas despesas com combustíveis e lubrificantes para máquinas e veículos.

Quanto aos gastos com sistema anti-granizo e o reagente iodeto de prata, tais medidas revelam-se necessárias para proteção da plantação contra chuvas de granizo, notórias por destruir plantações.

A empresa entende ter direito a todos os gastos necessários a produção de bens, ou seja, na produção de maçãs, independente de estarem em início de plantação ou já em fase de colheita, formação de mudas, e nas manutenções necessárias aos pomares.

A DRJ julgou a manifestação procedente em parte para reverter as glosas: i) nas aquisições de material para embalagem de apresentação e etiquetagem; e ii) nas aquisições de combustíveis e lubrificantes; mantendo as demais glosas conforme ementa abaixo transcrita:

(...)

LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EXPRESSAMENTE.
AUSÊNCIA DE LITÍGIO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela defendente.

MATÉRIA ESTRANHA AO PROCESSO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece dos argumentos expendidos pela defesa quando não guardarem qualquer conexão com a matéria tratada nos autos, uma vez que inexistente litígio instaurado nessa parte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

(...)

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.

As embalagens de transporte, entendidas como aquelas que não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação aos produtos, não ensejam direito a crédito no regime de apuração não-cumulativo, uma vez que referem-se a gastos posteriores à finalização do processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS. INSUMO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados em qualquer etapa da produção ou fabricação de bens destinados à venda são considerados insumos por disposição expressa de lei.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cumpra-se destacar a ponderação da DRJ de que foram instaurados diversos processos decorrentes de pedidos de ressarcimento apresentados pela interessada, analisados por Autoridades fiscais distintas. E, embora não haja plena identidade nos itens glosados, nem nas razões de decidir consideradas na apreciação dos pedidos, o contribuinte apresentou a mesma manifestação de inconformidade em todos eles.

Acredita-se ainda que, por essa razão, na Manifestação de Inconformidade foram trazidas matérias estranhas ao presente caso, como por exemplo alegações relativas ao sistema anti-granizo.

Intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos no tocante às glosas que foram mantidas, e inovando no tocante à glosa dos produtos com alíquota zero e glosas sobre bens do imobilizado. Aduz ainda que nada obstante o entendimento da DRJ de que não havia impugnação específica da glosa dos produtos e serviços de reparo e manutenção, mesmo que de forma genérica, teria havido a devida impugnação em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, sendo definido como paradigma.

1. Matérias não impugnadas

Afirma a DRJ (e-fl. 385):

A recorrente em nada se insurge sobre vários pontos do despacho decisório, limitando-se a alegar que todos os gastos são necessários ao seu processo produtivo, sem defender especificamente diversas glosas. Assim, o contribuinte não cumpriu com o ônus da impugnação específica em vários pontos.

Elabora, inclusive, uma tabela que sintetiza os itens glosados pela fiscalização e aqueles que poderiam ser considerados impugnados pelo contribuinte:

Tabela 1

ITEM GERAL	ITEM ESPECÍFICO	IMPUGNADO
Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos Dacon Linha 2 Anexo I do Despacho Decisório	Material para embalagem e etiquetagem	Sim
	Produtos para movimentação de cargas	Sim
	Combustíveis	Sim
	Outros itens	Sim
Serviços Dacon Linha 3 Anexo II do Despacho Decisório	Serviços	Não
Depreciação e amortização de bens do imobilizado Dacon Linha 9 Anexo III (A e B) do Despacho Decisório	Bens da área de armazenagem interna e movimentação	Não
	Bens para formação do ativo biológico	Não
	Veículos diversos	Não
	Bens da área administrativa e outros	Não

Parcialmente com razão a instância de julgamento de piso, em relação aos argumentos efetivamente novos, trazidos pela primeira vez a debate no Recurso Voluntário, que não podem ser analisadas por este colegiado, tendo em vista que a não apresentação no momento processual próprio caracteriza matéria preclusa, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Conforme explana o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho relator do Acórdão nº 3302-011,638, “a legislação processual determina que a impugnação/manifestação de inconformidade instaura a fase litigiosa do procedimento devendo ser formalizada por escrito e com o detalhamento dos motivos de fato e de direito em que se basear, devendo os pontos de discordância e as razões estarem expostas de forma minuciosa, sob pena de serem considerados não refutados.”

Assim, em não se tratando de matéria de ordem pública, não se toma conhecimento da inovação no tocante a despesas com depreciação da totalidade dos bens do ativo imobilizado, sob pena de supressão de instância e de ferir o devido processo legal.

1.1. Serviços e Despesas de Manutenção

No entanto, em relação às despesas constantes do Anexo II – Itens glosados Linha 03, entendo que, na verdade, não se verifica a apreciação dos argumentos apresentados pelo contribuinte na manifestação de inconformidade relativamente a essas glosas. Sendo assim, a matéria merece ser conhecida.

Veja-se o que afirmou o contribuinte naquela oportunidade (e-fl. 08):

O Fisco entende que os gastos com manutenção, peças, equipamentos, veículos, ferramentas, serviços utilizados nas máquinas e equipamentos utilizados na produção, não geram o direito ao crédito.

Não restou reconhecido os créditos de PIS/COFINS nas aquisições de manutenção de máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, entre outros.

As glosas dos créditos advindos das aquisições utilizadas e não reconhecidas pelo auditor, não se aplica a empresa requerente, considerando a suas atividades.

Todos os gastos são necessários a produção do produto, eis que a empresa produz e vende maçãs.

Desta forma, as glosas não fazem sentido, pela atividade atípica da empresa, onde em um primeiro momento parecem desnecessárias, mas na realidade fazem parte do processo produtivo.

As despesas com empilhadeiras e tratores não foram reconhecidas pelo Fisco para gerar direito ao crédito, contudo, entende a Requerente que tem direito ao crédito nos custos utilizados nas empilhadeiras, considerando que as mesmas trabalham diretamente e com aplicação no produto, ou seja, na movimentação das maçãs, desde que chegam à produção até o destino final que é a expedição.

Considerando-se que conforme circunstâncias relacionadas ao processo produtivo próprio do contribuinte, gastos com serviços de manutenção, reparos e substituição de peças poderão ser tratados como insumos e, conseqüentemente, passíveis de apuração de crédito, tal argumento entabulado pelo contribuinte deve ser analisado.

Para evitar a supressão de instância, cabe o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento a fim de que seja prolatada decisão complementar com a apreciação dessa matéria.

2. Processo produtivo da Recorrente e glosas mantidas

De acordo com o estatuto social da Recorrente, a empresa tem por objeto social a exploração vegetal, agricultura, fruticultura, apicultura, produção de mudas, reflorestamento e pecuária, bem como a comercialização de seus produtos e a prestação de serviços de classificação de produtos de origem vegetal ou animal, podendo, ainda, exportar e importar, e participar de outras empresas.

Considerando não constar dos autos que o contribuinte execute qualquer tipo de processamento da fruta visando a fabricação de doces, geleias, compotas, sucos, bebidas, vinagre etc, entendeu-se haver a dedicação exclusiva à produção e comercialização da maçã para consumo *in natura*.

Importante ressaltar, ainda, que a empresa vende seus produtos para supermercados e varejistas em geral em embalagens de diversas formas e tamanhos. A venda a granel para o consumidor final, por sua vez, é realizada nos varejistas, momento em que ocorrerá a inutilização das embalagens.

Nesse contexto, a análise de que determinado bem ou serviço seja considerado essencial e relevante ao processo produtivo, depende exatamente dessa análise específica do processo de produção do contribuinte, que possibilitará o correto enquadramento de determinado bem ou serviço ao conceito de insumo.

No caso em tela, após o reconhecimento parcial do direito creditório pela autoridade de origem, parcialmente reformado pela DRJ, verifica-se terem sido mantidas as seguintes glosas em relação ao Anexo I: (e-fls. 246; 257/289):

Foram relacionados no Anexo I todos os itens glosados em virtude do não enquadramento como “insumos” como prediz a legislação. Abaixo, seguem somente os principais itens glosados, agrupados de forma a facilitar a análise:

(...)

b) Produtos para movimentação de cargas: pallet mercado interno 0,99x1,16, caixa de madeira 18kg;

(...)

d) Outros itens: pneu, filtro, retentor, buzina; rolamento, parafuso, anel, bomba, bucha, jogo de cabo de velas, eixo, disco, entre outros.

2.1.. Outros itens

Como dito, foram mantidas as glosas de itens diversos, tais como pneus, filtro, retentor, buzina; rolamento, parafuso, anel, bomba, bucha, jogo de cabo de velas, eixo, disco, entre outros. A justificativa para manutenção não decorre de eventual essencialidade ou relevância para o processo produtivo da empresa, mas à ausência de provas:

Ocorre que o contribuinte limitou-se a afirmar genericamente que tais gastos são “necessários” à produção da empresa, sem fundamentar a essencialidade ou relevância de forma individualizada para cada item glosado e sem demonstrar a relação dos dispêndios com o processo produtivo da empresa. Também não juntou qualquer documentação comprobatória para fundamentar o direito alegado.

Depreende-se, portanto, que a DRJ fundamenta a improcedência parcial da manifestação de inconformidade, nesse ponto, pela ausência de elementos comprobatórios no tocante aos critérios da essencialidade ou da relevância da aquisição dos bens para a produção dos produtos destinados à venda pela Recorrente. Nesse sentido a conceituação constante da ementa do acórdão recorrido:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

Sobre o assunto, a Recorrente limitou-se a alegar no Recurso Voluntário:

Da mesma forma, são as despesas com a aquisição de peças e manutenção para máquinas e veículos, pois a produção de maçãs começa desde o plantio das mudas, a manutenção da plantação até gerarem os frutos, ou seja, as maçãs, que após colhidas, são transportadas para o packing, e sujeitadas ao processo industrial, são vendidas.

A empresa entende ter direito a todos os gastos necessários a produção dos bens, ou seja, na produção das maçãs, independente de estarem em início de plantação ou já em fase de colheita, formação de mudas, e nas manutenções necessárias aos pomares.

Para além da arguição, deveria o contribuinte interessado esclarecer os fatos considerados insuficientemente conclusivos, como também trazer elementos mínimos de

comprovação. O Recurso Voluntário, contudo, não trouxe novos elementos que demonstrassem a relação com o processo produtivo da empresa.

Ao mesmo tempo, compulsando os autos, observa-se que durante a fiscalização foram juntados dois laudos que descrevem o processo produtivo implantado pela Recorrente, bem como os insumos associados a cada etapa – Laudo Técnico do Processo Produtivo de Maçãs - Pomares e Laudo Técnico do Processo Produtivo de Maçãs – *Packing House*.

Desse modo, é certo que no presente caso, o inconformismo com a decisão da DRJ foi combatido por meio de um Recurso Voluntário não instruído com outras provas que poderiam contrapor o assentado no acórdão recorrido.

Também é certo que existem elementos já juntados aos autos que não foram totalmente analisados pela DRJ, uma vez que, exemplificadamente, houve contextualização do item pneu no processo produtivo da Recorrente, sendo citado na etapa de Movimentação de frutas realizada na *Packing House*, instalação em que são recebidos produtos agrícolas para serem processados antes de irem ao mercado:

11.5) Movimentação de frutas:

- Gás a Granel para empilhadeiras (NCM 2711.19.10);
- Pneus (NCM 4011.99.90)
- Lubrificantes (NCM 2710.19.31)
- Carga de oxicatalizador (NCM 8421.39.20)
- Bins de Madeira (NCM 44152000)

Desse modo, existem elementos de prova que não foram objeto de análise pela DRJ quando da prolação do acórdão.

Conclusão

Ante o exposto, voto por declarar a nulidade da decisão recorrida para que a turma julgadora analise os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, bem como os elementos constantes dos autos, que não foram objeto de apreciação e manifestação, quais sejam:

- alegação no tocante a glosa de serviços e despesas de manutenção constantes do Anexo II do Despacho Decisório;
- análise dos itens glosados elencados no Anexo I em comparação aos bens citados no Laudo Técnico do Processo Produtivo de Maçãs - Pomares e Laudo Técnico do Processo Produtivo de Maçãs – *Packing House*, com exceção do item “Smart fresh Application For Apples B3”, NCM 38089359, por tratar de insumo com alíquota reduzida a zero.

Após ciência do novo acórdão, transcorrido o prazo para a apresentação do recurso voluntário sobre a matéria e demais providências cabíveis pela unidade de origem, retornem-se os autos a este colegiado para inclusão em nova pauta de julgamentos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins