



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

Processo nº 13804.002610/2005-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.673 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria RESSARCIMENTO - PIS
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. ASSEPSIA DE EMBALAGENS. CREDITAMENTO.

Insumos, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Tratando-se de produção de alimentos, os gastos com bens e serviços utilizados na limpeza ou assepsia das embalagens para os produtos finais dão direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, por guardarem relação de essencialidade e pertinência com o processo produtivo.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

O custo com embalagens utilizadas 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 quando pertinente e essencial ao processo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.

Com o advento da Lei nº 10.925/2004 o crédito presumido da agroindústria deixou de se submeter à tríplex forma de aproveitamento estabelecida no art. 5º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03, só podendo ser utilizado para o abatimento das contribuições devidas por operações no mercado interno.

CRÉDITO DE EMPRESA INCORPORADA TRANSPORTADO DE PERÍODOS ANTERIORES. RESSARCIMENTO

A Instrução Normativa SRF nº 460/2004 (redação original) não veda o direito ao ressarcimento do crédito transportado de períodos anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas a *gás nitrogênio* e, sob a rubrica *material de embalagem*, os tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fítilho) e caixas de papelão, bem como do crédito de empresa incorporada.

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls.2.617-2.628:

4. O processo em exame, composto de 13 volumes numerados até a fl. 2.595; versa, sobre pedido de ressarcimento de crédito de Pis pertinente a operações de exportação, no montante de R\$ 2.111.637,62: o qual teria sido apurado no 3º trimestre de 2004 pelo regime não -cumulativo.

5. Ao referido pedido, protocolizado na fl. 1 em 07/06/2005, se acham vinculadas a declaração de compensação em formulário contida no processo nº 13854.000192/2004-97; apenso aos autos, bem como as quatro declarações de compensação eletrônicas listadas na fl. 2.169.

6. Em despacho decisório exarado nas fls. 2.167/2.180 (V.11), a Equipe Especial de Auditoria (EQAUD) da DERAT/SPO- deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo o crédito de R\$.792.398,76, e homologou até esse valor as declarações de compensação mencionadas

7. Intimada da decisão, por via postal, em 12/01/2011 (fl. 2.182), apresentou a contribuinte em 11/02/2011 - tempestivamente portanto - a manifestação de inconformidade anexa às fls. 2.185/2.207 (V. 12), cujo teor resume a seguir, acompanhada de vasta documentação reunida nas fls. 2.225/2.383 (V. 12) e 2.386/2.587 (V. 13).

8. Resumo

8.1 Do crédito presumido

I. Assinala, de início, não haver motivo para restringir a utilização do crédito presumido de Pis calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, crédito este fundado, a partir de 1º de agosto de 2004, no art. 8º da lei nº. 10.925/2004, porque a própria lei citada não prevê nenhuma restrição.

II. Assim posto — prossegue - não há razão para que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 e a IN SRF nº 660/2005 ao interpretar o art. 8º da lei em apreço; "criem restrições inexistentes na própria lei, sob pena de desrespeito ao princípio da hierarquia das normas", inscrito no art. 59, da Constituição Federal.

III. Citando um excerto de doutrina, um acórdão do antigo Conselho de Contribuintes e apoiada em vasta jurisprudência judicial, procura demonstrar que tanto as instruções normativas quanto os atos declaratórios interpretativos, por constituírem normas de caráter meramente acessório e hierarquia inferior, não podem, sem amparo legal, instituir, por si sós, restrição ao aproveitamento do crédito presumido de Pis a que alude o art. 8º da lei nº 10.925/2004.

IV. Acrescenta ainda que, ao estabelecer a dita restrição sem respaldo em lei, a Secretaria da Receita Federal incidiu em patente ofensa ao princípio da não-cumulatividade, sobre cujas principais características discorre em breve excursão.

8.2 Do crédito básico

V. Contesta a glosa dos créditos a que se refere o art. 30, II, da lei nº 10.637/2002 apurados sobre os valores de aquisição de alguns produtos que a autoridade fiscal entendeu não se enquadrarem no conceito de insumo: gás nitrogênio e material embalagem (etiquetas, plástico, saco, pallet, envoltório papelão, tambor fixa e removível, grampo, lacre e fita)

VI. Alega que o gás nintrogênio, sendo "utilizado na assepsia do processo de envase e/ou de armazenagem do suco de laranja", é consumido diretamente no processo de produção, de modo que se enquadra na condição de insumo "passível de desconto de créditos", nos termos do art. 3º, II, da lei nº 10.637/2002 e dos arts. 66 e 67 da IN SRF nº 247/2002.

VII. Passando aos demais produtos mencionados, aos quais, como visto, atribui a denominação genérica de "material de embalagem", procura inicialmente demonstrar a condição de insumo dos tambores.

VIII. Afirma, em síntese, que, quando o suco de laranja sai da fábrica acondicionado em tambores, é porque será exportado nessas embalagens, não sendo, em hipótese alguma, retirado delas para transferência aos "tank farms" do porto de Santos, o que "representaria um custo de logística absolutamente inadmissível".

IX. Apresenta como proa dessa assertiva as cópias de notas fiscais anexas às fls. 2.232/2.266 (V.12), reunidas sob o título "Conjunto Documental 02", composto, segundo observa na fl.2.231, de "notas fiscais de exportação de suco de laranja".

X. Acrescenta ainda que, por tratar-se de "matéria absolutamente superada há muito tempo", nunca se questionou a "natureza jurídica de insumo dos tambores que condicionam suco de laranja vendido no mercado interno ou no mercado externo". Atestam-no, a seu ver, os documentos reunidos sob o título "Conjunto Documental 03" (fls. 2.267/2.298) - V 12), os quais compreendem, segundo afirma, " cópia de notas fiscais de aquisição de tambores", um pedido de ressarcimento de IPI e o respectivo despacho decisório, exarado eletronicamente pela DERAT.

XI. Cita ainda, em abono de sua argumentação, um acórdão da DRJ de Curitiba, no qual afirma haver pronunciamento expresso acerca dos requisitos para que materiais de embalagem sejam considerados insumos. Reproduzindo-lhe a ementa, ressalta em negrito o seguinte trecho: "INSUMOS EMBALAGEM. O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional" (fl.2.203).

XII. Quanto aos demais produtos ("etiquetas, sacos plásticos, pallets, grampos, lacres, e fitas"), acoima de imprópria a glosa dos créditos descontados sobre seus valores de aquisição, alegando tratar-se de "material que compõe o arsenal de insumos aplicados no acondicionamento e identificação do suco de laranja e/ou óleo essencial de laranja" por ela produzidos.

8.3 Do crédito de empresa incorporada

XIII. Observa que a autoridade fiscal glosou o crédito de R\$ 651.587,10 informado na linha 22 do DACON, relativo a receita de exportação, por haver verificado que a empresa Coinbra-Frutesp Agropecuária Ltda., detentora do crédito

e incorporada pela contribuinte, não havia obtido receitas de exportação no ano de 2003, muito embora o referido crédito houvesse sido apurado em agosto desse ano.

XIV. Traçando breve histórico de suas alterações societárias, esclarece que, na verdade, o crédito em apreço pertencia originalmente à empresa Coinbra-Frutesp Citrus Ltda., incorporada pela Coinbra-Frutesp Agropecuária Ltda., que a sucedeu em todos os direitos e obrigações. Afirma que a primeira realizou de fato operações de exportação, consoante o demonstram os documentos reunidos sob o título "Conjunto Documental 04", anexos às fls. 2.299/2.383 (V. 12) e 2.386/2.419 (V. 13), os quais compreendem "notas fiscais, comprovantes de exportação, Demonstrativo de Crédito Presumido de IPI e Dacon".

XV. Assinala que a Coinbra-Frutesp Agropecuária Ltda., ao incorporar, em 31/07/2003, a Coinbra-Frutesp Citrus Ltda., transferiu o crédito para seu Dacon do 3º trimestre de 2003 (agosto), mas jamais o aproveitou, como o mostram os documentos enfileirados sob o título "Conjunto Documental 06" (fls. 2.582/2.587 - V. 13), intitulado "Demonstração do crédito decorrente de receita de exportação de empresa incorporada", os quais consistem basicamente em cópia da "Ficha 04" do referido DACION.

XVI. Informa por fim que a Coinbra-Frutesp Industrial Ltda. (antiga razão social da Louis Dreyfus Commodities Agroindustrial S/A), assim que - incorporado o patrimônio da Coinbra-Frutesp Agropecuária Ltda., que sofrera cisão - se tornou detentora do crédito, o reconheceu, informando-o no Dacon, na competência de setembro de 2004, quando formalizou o pedido de ressarcimento em exame.

XVII. Ressalta ainda "que era permitido fazer pedido de ressarcimento retroativo, vez que a Coinbra-Frutesp Citrus Ltda. não mais existia e a Coinbra-Frutesp Industrial Ltda. iniciou suas atividades somente em 09.03.2004."

XVIII. Argumentando que em nenhum momento se questionou a existência ou o valor do crédito em causa, requer, por fim, que - na hipótese de discordar dos argumentos expostos - este órgão julgador determine sua alocação, no Dacon às receitas referentes ao mercado interno, de modo que a contribuinte possa aproveitá-lo por meio de desconto da própria contribuição, visto que o crédito decorrente de operações no mercado interno não é passível de ressarcimento nem de compensação com outros tributos.

8.4 Conclusão

XIX. Requer a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário vinculado ao pedido de ressarcimento, bem como o reconhecimento do montante integral do crédito postulado e a homologação de todas as declarações de compensação já mencionadas.

9. Em despacho exarado na fl. 2.595, informa a autoridade preparadora haver realizado a compensação do valor deferido.

Em 12 de agosto de 2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DECORRENTE DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

A IN SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 vedam expressamente a compensação ou ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004 com base no art.8º da Lei nº 10.925/2004, permitindo apenas deduzi-los das contribuições devidas.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO. GLOSA DE CRÉDITO.

No regime não cumulativo do Pis, não geram direito a crédito os gastos relativos a bens que não se enquadram no conceito de insumo a que alude a IN SRF nº 247/2002.

CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. SALDO REMANESCENTE.

Os créditos vinculados a receitas de exportação acumulados ao final de cada trimestre-calendário poderão ser objeto de pedido de ressarcimento, o qual deverá referir-se a um único trimestre-calendário.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Não compete ao julgador da esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade de norma complementar regularmente editada.

SUBFATURAMENTO. ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO AGRAVADA E MULTAS DO CONTROLE ADMINISTRATIVO DA IMPORTAÇÃO. A declaração de valores inferiores aos reais, lastreada em faturas comerciais inidôneas, para fins de despacho aduaneiro de importação de mercadorias, caracteriza a prática do subfaturamento e permite o arbitramento do valor aduaneiro.

Cabível na espécie a aplicação da multa de ofício agravada, de 150% dos tributos não recolhidos, além das duas multas administrativas relativas ao controle da importação, de 100% sobre a diferença de valor aduaneiro e de 30% sobre o valor da mercadoria.

Normas Gerais de Direito Tributário

MULTA DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. O prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de cinco anos, contado da data da infração, portanto, seu quinto aniversário encerra o período permissivo (SCI nº 32, de 2013 Cosit).

Intimada de decisão em 02.07.2015 (fls.2.631), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 30.07.2015 (fls. 2.631-2.651) para que fosse revista a matéria citada nos seguintes tópicos: (i) do crédito presumido, possibilidade legal de ressarcimento; (ii) direito ao crédito básico de PIS (ii.a) material de embalagem; (ii.b) gás nitrogênio; (iii) conceito de insumo; e (iv) do crédito da empresa incorporada.

Processo nº 13804.002610/2005-57
Acórdão n.º **3301-004.673**

S3-C3T1
Fl. 2.748

Às fls. 2.696-2.727 foi juntando pela Recorrente cópia da inicial e decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1006320-10.2016.4.01.3400, determinando o imediato julgando do processo administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Admissibilidade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 02.07.2015 (fls.2.631) e protocolou Recurso Voluntário em 30.07.2015 (fls. 2.631-2.651), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Mérito

Conforme exposto anteriormente, a presente demanda tem por escopo auferir se os créditos apurados pela Recorrente são passíveis de ressarcimento, os quais, em síntese, dizem respeito a **(i) créditos presumidos** calculados sobre o valor das aquisições de insumos (frutas cítricas) feitas de fornecedores pessoas físicas referidas no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004; **(ii) créditos básicos: (ii.a)** material de embalagem: tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fitilho), estrados de madeiras (pallets para transportes) e caixa de papelão; **(ii.b)** gás nitrogênio; e **(iv) crédito de empresa incorporada**.

No que diz respeito aos itens "i" e "ii", referida matéria já foi objeto de análise nos autos do PA nº 13854.000059/2005-11, instaurado em face da Recorrente, sendo que naquela oportunidade restou decidido o quanto segue:

DO GÁS NITROGÊNIO

Este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo como o da legislação do Imposto de Renda, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Fílio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE. Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são 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 empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

(...)

Com efeito, no presente caso concreto, considerando-se os parâmetros acima para a delimitação do conceito de insumo, incumbe analisar se há o direito ao crédito da contribuição não cumulativa relativamente à aquisição de **gás nitrogênio**, utilizado pela contribuinte "na assepsia do processo de envase e/ou de armazenagem do suco de laranja, cujo procedimento consiste em efetuar um sopro de nitrogênio no bocal das embalagens de suco a cada período determinado, o que elimina qualquer resíduo do local, deixando-o asséptico para o fechamento".

Aduz a recorrente que a assepsia com o material de embalagem é cuidado inarredável dentro do processo de produção de qualquer bem alimentício, *in casu*, também para que seja preservada a qualidade do suco de laranja por até 24 meses.

Entendo que assiste razão à recorrente. A assepsia com o gás nitrogênio é essencial para a obtenção do suco de laranja nas condições desejadas para comercialização e consumo humano no período de validade, eis que a subtração desse insumo no seu processo produtivo acarretaria perda substancial de qualidade do produto.

Nessa linha, em alguns precedentes deste Conselho Administrativo, conforme ementas abaixo colacionadas, decidiu-se pela direito ao creditamento das contribuições não cumulativas pelos gastos relativos à higienização na produção de alimentos:

Processo nº 10925.907012/201150

Acórdão nº 3403003.550– 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de fevereiro de 2015

Relator: Rosaldo Trevisan

Ementa:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado).

Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso em análise:

(a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel, assim especificados pela empresa.

(...)

Processo nº 16098.000087/200617

Acórdão nº 3803004.025– 3ª Turma Especial

Sessão de 19 de março de 2013

Relator: Alexandre Kern

Ementa:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são 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 empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Tratando-se de prestação de serviços de catering e de handling, ensejam o creditamento os gastos com uniformes, serviços de lavanderia, de remoção e incineração de resíduos e análises laboratoriais, por guardarem relação de essencialidade e pertinência a tais processos produtivos.

Processo nº 16366.000240/200861

Acórdão nº 3802001.474 – 2ª Turma Especial

Sessão de 29 de novembro de 2012

Relator: José Fernandes do Nascimento

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM AQUISIÇÃO DE PRODUTO QUÍMICO UTILIZADO NA HIGIENIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E TRATAMENTOS DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. No regime da não cumulatividade, os gastos da indústria de laticínios com a aquisição de produtos químicos, utilizados na higienização de equipamentos industriais e tratamento de resíduos industriais, destinados a atender exigência do Poder Público, são considerados insumos essenciais à manutenção do processo produtivo e, nessa condição, integram a base de cálculo dos créditos da Cofins. Recurso Voluntário Provido.

Assim, por se tratar de bem pertinente e essencial ao processo produtivo da recorrente, entendo que a glosa relativa à aquisição do gás nitrogênio deve ser revertida.

DO MATERIAL DE EMBALAGEM

Com relação ao material de embalagem, o julgador de primeira instância manteve a glosa da fiscalização com base nos seguintes fundamentos:

(...)

II.a Do material de embalagem

16. Foram excluídos da base de cálculo, sob esta rubrica, os seguintes produtos: tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretas plásticas,

bombonas plásticas, fio de nylon (fitilho), estrados de madeira (palets para transporte) e caixas de papelão.

17. *Informa a autoridade fiscal tê-los desconsiderado devido à constatação de serem utilizados como embalagens para transporte e/ou movimentação de mercadorias.*

18. *Cabe aqui uma distinção. Material de embalagem não se confunde com material de transporte. O primeiro é acrescentado ao produto ao final do processo de industrialização, alterando sua apresentação e acompanhando-o até o destino final, quando será comercializado com ele. Já o segundo se destina apenas ao transporte do produto a ser comercializado, podendo inclusive ser reutilizado para transportar novos produtos, o que não se dá com a embalagem.*

19. *Vejamos inicialmente o caso dos tambores. Alega a contribuinte que o suco de laranja, quando acondicionado nesse tipo de recipiente, é nele exportado, não sendo transferido para os “tank farms” do porto de Santos.*

20. *Tal assertiva, todavia, é cabalmente desmentida pelo depoimento que o próprio representante legal da empresa à época, o Sr. Adelmor Gheller, prestou à autoridade tributária, resumido nos seguintes termos:*

*“43. A entrega dessa intimação foi pessoal, feita ao Sr. Adelmor Gheller, representante legal da empresa. Nessa oportunidade, o Sr Adelmor foi solicitado a esclarecer como era feita a comercialização/transporte do suco de laranja. Ele então esclareceu que o suco de laranja era transportado em caminhões refrigerados (transporte a granel) até o porto de Santos, quando então seu conteúdo era transferido para tanques também refrigerados (tank farm) para aguardar o posterior carregamento/alimentação em navios apropriados (dotados de câmaras frigoríficas) e assim ser exportado. **Outra forma era transportar suco acondicionado em tambores de aço até o porto, sendo que ali ele era transferido para os tank farms e depois transferido/alimentado em navios para exportação.***

***Segundo ele, o transporte de suco para o exterior em tambores de aço já não é utilizado há mais de quinze anos.”** (fls. 1.082/1.083) — Os negritos são meus.*

21. *O depoimento transcrito não deixa margem a dúvidas. Ao contrário do que alega a interessada, a natureza dos tambores em apreço é inegavelmente de material de transporte e não de material de embalagem.*

22. *O mesmo se pode afirmar dos demais produtos incluídos nesta rubrica (etiquetas, lacres, sacos plásticos, etc.), uma vez que, como ficou visto, o suco de laranja é transferido sem qualquer embalagem para os tanques refrigerados do porto de Santos e dali para câmaras frigoríficas de navios apropriados a seu transporte.*

23. *Quanto às cópias de notas fiscais apresentadas pela empresa, não trazem nenhuma informação relevante, visto não especificarem a forma de acondicionamento do produto a ser exportado.*

(...)

Entendo que, diversamente do que ocorre no caso de insumos do IPI, na hipótese dos insumos que dão direito ao creditamento das contribuições sociais não cumulativas, não cabe a distinção entre *material de embalagem* e *material de transporte*, como fez o julgador de primeira instância, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e

pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme demonstra abaixo parte do Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas:

Processo nº 12571.000126/201079

Acórdão nº 3302001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

(...)

Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo trata-se da embalagem para transporte.

Em relação a este item, ousou divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator. Parece-me claro que a embalagem de transporte 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 madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente.

(...)

Assim, a meu ver, tanto a aquisição de material de embalagem ou de material de transporte podem ensejar o creditamento das contribuições sociais não cumulativas desde que não se tratem de bens ativáveis.

Com relação aos *tambores*, entendeu a fiscalização, com base em declaração verbal de representante legal da empresa, que eles não seriam enviados ao exterior juntamente com o produto, conforme extrato abaixo da decisão:

(...) 43. A entrega dessa intimação foi pessoal, feita ao Sr. Adelmor Gheller, representante legal da empresa. Nessa oportunidade, o Sr Adelmor foi solicitado a esclarecer como era feita a comercialização/transporte do suco de laranja. Ele então esclareceu que o suco de laranja era transportado em caminhões refrigerados (transporte a granel) até o porto de Santos, quando então seu conteúdo era transferido para tanques também refrigerados (tank farm) para aguardar o posterior carregamento/alimentação em navios apropriados (dotados de câmaras frigoríficas) e assim ser exportado. Outra forma era transportar suco acondicionado em tambores de aço até o porto, sendo que ali ele era transferido para os tank farms e depois transferido/alimentado em navios para exportação. Segundo ele, o transporte de suco para o exterior em tambores de aço já não é utilizado há mais de quinze anos.

(...)

Insurge-se a recorrente com a conclusão da fiscalização, eis que a retirada hipotética do suco de laranja dos tambores para transferência aos *tank farms* no Porto de Santos representaria um "custo logístico totalmente inadmissível", o que corresponde a uma outra declaração de representante legal da empresa em sentido contrário à primeira.

Além da questão do custo logístico alertado pela recorrente, a primeira declaração do representante legal não foi reduzida a termo assinado pelo

entrevistado, podendo daí decorrer problemas de interpretação no momento da transcrição da sua fala.

Ademais, os documentos de exportação constantes nos autos referem-se a várias exportações em tambores, conforme se vê nas fls. 316, 326, 365, 389, 398, 453, 465, 475, 488, 492 e 512, dos produtos "frozen orange cells", "orange oil" e "citrus terpene".

Na Descrição do Processo (fls. 119/129) entregue pela contribuinte em atendimento à intimação, não há qualquer referência à transferência do conteúdo dos tambores para os *tank farms*, mas que: "O produto já pronto é envasado em tambores para posterior envio ao Terminal de Santos ou diretamente ao Cliente" (fl. 120); "o produto poderá ser armazenado em câmaras refrigeradas (tankfarm) à 10 °C, ou acondicionado em embalagens adequada, permanecendo armazenado (tambores) à uma temperatura máxima de 15° C até que seja enviado para o cliente" (fl. 122); "Após a separação os aromas são enviados para tanques refrigerados, onde ficam armazenados até o momento de sua preparação, sendo envasado em tambores para envio a Clientes (mercado interno) e Terminal de Santos" (fl. 124).

Também as pesquisas extraídas da Internet, juntadas pela fiscalização, acerca dos sistemas de transporte e armazenagem utilizados comumente na comercialização desse tipo de produto (fls. 144/150) [fls. 126/130 do processo papel] contradiz a alegação de que os tambores não seriam enviados ao exterior:

(...)

Novo container Enquanto nos portos de maior movimentação compensa instalar terminais recebedores de suco a granel, para a maior parte dos países até agora a quantidade do produto importado é insuficiente para justificar investimentos em sistemas mais sofisticados como o de Guent. **Por isso é que os tambores de suco ainda são usados, transportados por navios com porões frigoríficos.** Nesses casos, o custo do produto agrega o dos tambores para 250 litros (US\$ 20 por unidade).

Não é compensador promover o retorno dos tambores ao Brasil após o uso, de forma que os exportadores não os recuperam.

[fl. 146]

(...)

As vantagens A grande vantagem desse sistema, o mais moderno do mundo no transporte de suco, é a eliminação dos tambores como meio tradicional de estocagem, transporte e distribuição. **Como se sabe, esses tambores, além do manuseio bastante trabalhoso, vão para o exterior e não retornam mais, encarecendo o produto final.** A nível empresarial, a eliminação de tambores, sacos plásticos e estrados de madeira (pallets) possibilita uma redução nos custos diretos da produção. Os custos indiretos também são beneficiados com a racionalização da movimentação interna do suco, redução do consumo de energia elétrica devido maior homogeneidade térmica do suco a granel.

O sistema permitiu ainda a redução dos custos de carregamento do navio, bem como a redução dos fretes marítimos, tendo em vista, entre outros fatores, a maior rapidez no carregamento e descarregamento do navio, que é de no máximo 2 dias, enquanto que pelo sistema tradicional de tambores esse tempo era de sete dias. [fl. 148][grifos da Conselheira Relatora]

Assim, os *tambores* são enviados com os produtos exportados, sendo considerados material de embalagem não ativáveis, e, logo, dão direito ao creditamento das contribuições sociais não cumulativas.

Com relação aos *pallets*, que se tratam de *material de transporte*, e não de embalagem, não há provas nos autos, que incumbiria à recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/72, que eles não seriam de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda/99.

Conforme já foi decidido por este Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3403002.648, de 27/11/2013, cujo Relator foi o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, para fins de creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do art. 3º, II da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não ser passível de ativação obrigatória, sendo que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, o crédito deveria ser apropriado com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

De forma que incabível o reconhecimento do direito creditório na forma pleiteada pela recorrente pelo custo total da aquisição desses bens. Por certo, não poderia este Colegiado alterar o pedido da recorrente para reconhecer o direito creditório com base no encargo de depreciação.

Este Conselho Administrativo já decidiu que os paletes utilizados para transporte ensejam o creditamento da Cofins somente pela despesa de depreciação:

Processo nº 13502.001320/200914

Acórdão nº 3403001.935

4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de março de 2013

Relatora: Raquel Motta Brandão Minatel

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/11/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. Os materiais utilizados como insumo, durante o processo produtivo, geram direito a crédito de PIS e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. PALETES E BARROTES DE MADEIRA NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO MATERIAL DE EMBALAGEM. Os bens incorporados ao ativo não circulante só geram direito a crédito de PIS e COFINS via depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei 10.833/03.

(...)

As etiquetas adesivas, lacres metálicos, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fitilho), baldes de aço e as caixas de papelão tratam-se de materiais de embalagem não ativáveis e são passíveis de creditamento das contribuições.

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas sob a rubrica de *material de embalagem*, à **exceção dos paletes** pela ausência de comprovação, a cargo da recorrente, de que não seriam ativáveis, não sendo cabível o creditamento neste caso.

DO CRÉDITO PRESUMIDO:

Alega, em síntese, a recorrente que o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005 e a IN SRF nº 660/2006, ao vedarem a compensação e o ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004, violaram a hierarquia das normas e o ato jurídico perfeito.

O art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03 e o art. 5º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02 dispõem que, no caso de exportação, o crédito da contribuição apurado na forma do art. 3º poderá ser utilizado:

- a) para dedução da contribuição a recolher por operações no mercado interno;
- b) para compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal; e,
- c) se após essas duas formas de utilização ainda restar crédito ao final de cada trimestre calendário, o saldo poderá ser ressarcido em dinheiro a pedido do contribuinte.

No entanto, o § 1º assegurou essas formas de aproveitamento apenas em relação ao “(...) **crédito apurado na forma do art. 3º** (...)”, o que significa que apenas os créditos previstos nas diversas hipóteses relacionadas nos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 podem ser utilizados na forma nos seus artigos 5º e 6º, respectivamente.

O crédito presumido da agroindústria estava previsto originariamente nos §§ 10 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e, portanto, no caso de exportação, gozava, nessa época, do benefício da tríplex forma de aproveitamento.

Ocorre que o crédito presumido previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 foi expressamente revogado a partir de agosto de 2004 pelo art. 16, I, "a" e "b", da Lei nº 10.925/2004, passando a constar dos arts. 8º e 15 dessa mesma lei. De forma que, por opção do legislador ordinário, passou-se a restringir o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Nessa esteira, a Receita Federal do Brasil dispôs em normas complementares, mediante a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 sobre a compensação ou ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004, nos termos do art. 8º da lei nº 10.925/2004, ou seja, decorrentes de atividades agroindustriais, permitindo apenas deduzi-los das contribuições devidas:

IN SRF nº 660/2006

Do Crédito Presumido

Do direito ao desconto de créditos presumidos

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar **créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...)

Do cálculo do crédito presumido

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o **crédito presumido** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e II não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005

Art. 1º O valor do **crédito presumido** previsto na **Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15**, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do **crédito presumido** referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16. [grifos da Relatora]

Conforme já decidido na Apelação Cível Nº 2006.72.00.0078654/ SC, do Tribunal Federal da 4ª Região, cuja ementa segue abaixo, "as próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes créditos o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições":

2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.72.00.0078654/ SC

RELATORA : Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ARTS. 8º E 15 DA LEI Nº 10.925/04. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. NORMAS INFRALEGAIS. 1. Os artigos 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005 tratam de saldos credores do PIS e da COFINS apurados na forma do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, de créditos gerados a partir da sistemática da não-cumulatividade e inerentes a ela, calculados em relação aos bens e serviços descritos nos seus incisos, não alcançando os créditos previstos nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

2. *As próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes crédito o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições.*

3. *Tanto os artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 como o § 6º do artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 636/2006 (substituído pelo art. 5º da IN SRF nº 660/06), ao vedarem expressamente outra forma de devolução do montante do crédito presumido apurado, vieram somente a esclarecer aquilo que a lei já trazia em seu conteúdo.*

Assim, tais dispositivos infralegais possuem cunho meramente interpretativo, de modo que não "inovaram", desbordando de sua competência regulamentar.

Nessa mesma linha o Superior Tribunal de Justiça já manifestou seu entendimento, no REsp 1240714/PR (Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013), conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. PRODUTOR RURAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 8º DA LEI 10.925/04. LEGALIDADE DA ADI/SRF 15/05 E DA IN SRF 660/06. PRECEDENTES DO STJ. MORA DO FISCO. INEXISTÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. "A jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que inexistente previsão legal para deferir restituição ou compensação (art. 170, do CTN) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do crédito presumido de PIS e da COFINS estabelecido na Lei 10.925/2004, considerando-se, outrossim, que a ADI/SRF 15/2005 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação já prevista no art. 8º, da lei antes referida" (AgRg no REsp 1.218.923/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 13/11/12).

2. *O Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser legítima a atualização monetária de crédito escritural quando há demora no exame dos pedidos pela autoridade administrativa ou oposição decorrente de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o seu aproveitamento, o que não ocorre na hipótese, em que os atos normativos são legais.*

3. *"O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicando-se o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos" (AgRg no REsp 1.232.257/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 21/2/13).*

4. *Recurso especial conhecido e não provido.*

Também não merece prosperar a alegação da recorrente de lesão ao *ato jurídico perfeito*, vez que, o período de apuração sob análise é de **01/10/2004 a 31/12/2004**, sendo que já a **partir de 01/08/2004** o crédito presumido das contribuições não estava mais previsto nos §§ 10 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e, portanto, no caso de exportação, não gozava do benefício da tríplice forma de aproveitamento.

Desta forma, entendo que deve ser mantida a glosa do crédito presumido.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para reverter somente as glosas relativas a *gás nitrogênio* e, sob a rubrica *material de embalagem*, os tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fítilho) e caixas de papelão.

Ressalta-se que referida decisão (acórdão 3402-002.793), foi mantida pela CSRF (acórdão 9303-006.091) conforme se verifica na ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS NÃO- CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. ASSEPSIA DE EMBALAGENS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Tratando-se de produção de alimentos, os gastos com bens e serviços utilizados na limpeza ou assepsia das embalagens para os produtos finais dão direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, por guardarem relação de essencialidade e pertinência com o processo produtivo.

O custo com embalagens utilizadas 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, por se enquadrar no conceito de insumo, quando pertinente e essencial ao processo produtivo, desde que não ativado.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Neste cenário, considerando a idêntica situação fática e jurídico dos processos e, para o fim de evitar decisões divergentes, entendo que a mesma solução dada naquela lide deve ser adotada neste processo em relação aos itens "i" e "ii" anteriormente citados.

Já em relação ao crédito oriundo as operações de incorporação, entendo que a Recorrente faz jus ao crédito apurado. Senão Vejamos.

O crédito oriundo de incorporação decorre de operações de exportação realizadas no ano de 2003 pela empresa Coinbra Frutesp Citrus Ltda., incorporado pela empresa Coinbra Frutesp Agropecuária Ltda., cujo patrimônio foi posteriormente incorporado pela Recorrente, atualmente denominada Louis Dreyfus Commodities Agroindustrial S/A, à época denominada Coinbra Frutesp Industrial Ltda, a qual assim se tornou detentora do crédito, declarado no DACON relativo ao 3º trimestre de 2004.

Do que se extrai do despacho de fls. 2.240-2.266 é que a fiscalização indeferiu o pedido realizado pela Recorrente por 02 (dois) motivos: (i) com base nas informações prestadas pelo contribuinte, constatou-se que empresa Coinbra Frutesp Agropecuária Ltda., cujo patrimônio foi posteriormente incorporado pela Recorrente, não obteve receitas de exportação; e (ii) o pedido de ressarcimento foi realizado fora dos preceitos previstos nos artigos 21 e 22 da IN/SRF nº 460, de 18.10.2004.

A Recorrente em sede de manifestação de inconformidade, alega (i) que o crédito de exportação é originário das operações realizadas pela Coinbra Frutesp Citrus Ltda., incorporado pela empresa Coinbra Frutesp Agropecuária Ltda.; (ii) que o §2º, do artigo 5º, da Lei nº 10.637/2002, concede a pessoa jurídica vendedora o direito de solicitar o ressarcimento em dinheiro nos casos de não conseguir utilizar o crédito até o final do trimestre; e (iii) que à época em que formulou o pedido de compensação (07.06.2005), a IN SRF 460, 18/10/2004, em sua redação original, não trazia em seu bojo qualquer vedação para a realização de pedido de ressarcimento de crédito gerado em trimestre-calendário passado cumulado com crédito de período posterior.

A DRJ por sua vez, manteve o despacho decisório por entender que cada pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre-calendário a teor do previsto no §3º, I, do artigo 22, da IN SRF nº 600/2005, cuja redação já se achava implícita em ambas redações da IN SRF nº 460/04 e, que os créditos apurados das operações realizadas pela Coinbra Frutesp Citrus Ltda. no ano de 2003 estão em total desacordo com a regra explanada.

Inicialmente, insta tecer que a IN SRF nº 600/2005 foi publicada em 30.12.2005, surtindo efeitos a partir de sua publicação, a teor do previsto em seu artigo 77. Neste termos, o pedido de ressarcimento protocolado pela Recorrente em 07.06.2005 não deve se submeter as regras impostas na referida Instrução Normativa, principalmente em relação a condição de que cada pedido de ressarcimento deveria referir-se a um único trimestre-calendário, mas sim, à redação original da IN SRF 460/2004, que em seu artigo 22 previa:

Art. 22. Poderão ser objeto de ressarcimento os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 21 que, ao final de um trimestre do ano civil, remanescerem na escrita contábil da pessoa jurídica após efetuadas as deduções e compensações cabíveis.

Não vejo, como entendeu a fiscalização, que houvesse vedação legal para impedir o contribuinte de realizar de pedido de ressarcimento de crédito gerado em trimestre-calendário passado cumulado com crédito de período posterior, como fez a Recorrente.

Ora, o fato de a instrução normativa mencionar que **“poderão ser objeto de ressarcimento os créditos escriturados no período ou no trimestre-calendário”**, não autoriza a conclusão de que a Receita Federal está vedando o ressarcimento do saldo credor e/ou remanescente em virtude de transporte de trimestres anteriores. Uma coisa é a restrição procedimental de vincular um pedido de ressarcimento a cada trimestre-calendário, e outra coisa totalmente distinta é entender que essa limitação impede o ressarcimento de crédito apurado que veio por transporte de trimestres anteriores.

Neste sentido, já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do Acórdão nº 9303004.562, de 08/12/16, cuja a ementa é a seguinte:

"CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de "Ajustes Positivos de Créditos" e de "Ajustes Negativos de Créditos", contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Precedente do CARF."

Neste cenário, deve o acórdão de primeira instância ser reformado para conceder o direito da Recorrente utilizar o crédito oriundo as operações de incorporação que, no concreto, a legitimidade do saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores foi aferida pela DRJ quando afirmou que *"...o pedido de ressarcimento apresentado pela Dreyfus engloba, além de seus créditos relativos ao 3º trimestre de 2004, os créditos apurados pela extinta Coinbra Frutesp Citrus no ano de 2003, de modo que está em total desacordo com a regra explanada"*.

Conclusão

Diante do exposto, voto dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas a gás nitrogênio e, sob a rubrica *material de embalagem*, os tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fitilho) e caixas de papelão, bem como do crédito de empresa incorporada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira