



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

Processo nº 13854.000059/2005-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.793 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria Cofins
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

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.

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 ao gás nitrogênio e, sob a rubrica "material de embalagem", somente 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. Vencido o Conselheiro Jorge Freire quanto à reversão da glosa sobre tambores. Participou do julgamento o Conselheiro Cássio Schappo, em substituição ao Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que se declarou suspeito para participar do julgamento. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz se declarou impedida de votar.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Waldir Navarro Bezerra, Cássio Schappo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento de São Paulo, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório.

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa - Exportação, nos termos do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, relativo ao 4º trimestre de 2004, no montante de R\$ 6.322.869,61.

O saldo a ressarcir foi objeto da declaração de compensação em formulário contida no processo nº 13807.009483/2005-97, apenso aos autos, bem como das declarações de compensação eletrônicas: 34182.90983.040106.1.3.09-4724; 23541.86544.180106.1.3.09-3105; 37867.08900.100206.1.3.09-4741; 05844.74756.170206.1.7.09-2789; 11326.11418.150306.1.3.09-4988; 41913.95530.150506.1.3.09-7981; 42081.59025.060106.1.3.09-6861; 16123.02124.310106.1.3.09-7738; 17981.06044.150206.1.3.09-9745; 20769.25215.240206.1.3.09-1089; 07425.74847.310306.1.3.09-7566; 13102.52116.310706.1.3.09-5979.

A Derat/São Paulo reconheceu em parte o direito creditório, no montante de R\$ 2.293.170,11, e homologou parcialmente as compensações, conforme decisão das fls. 1064/1085, parcialmente transcrita abaixo:

(...)

16. Para que o material de embalagem seja considerado insumo, é necessário que ele seja parte intrínseca do produto (o produto não poderia ser comercializado em outro tipo de embalagem).

Caso contrário, a embalagem é entendida apenas como acondicionamento para transporte, não sendo considerado insumo para fabricação do produto.

17. Ao analisar-se os conceitos de custo e despesa dados pela Contabilidade de Custos, entende-se de forma mais clara em que situações o material de embalagem pode ser considerado insumo (para fins de apropriação de créditos do Pis e da Cofins não cumulativos). De acordo com ela, os gastos com embalagens podem estar tanto numa categoria como na outra, dependendo de sua aplicação: quando um produto é colocado para venda tanto a granel, quando em pequenas quantidades, seu custo termina quando do término de sua produção. Desta forma, tem-se:

- **Custo** - as embalagens fazem parte do custo de produção nas situações em que são utilizadas antes do produto estar em condições de venda, ou seja, no momento em que o produto sai da produção, já embalado.

- **Despesa** - a embalagem será considerada despesa quando o produto é considerado pronto para venda sem a embalagem, que por sua vez é uma opção de entrega para o cliente. A contabilização é efetuada como despesa de venda.

Do Crédito presumido

18. A Lei nº 10.925 de 2004, dentre outros assuntos, dispõe sobre benefícios aplicáveis à comercialização de produtos agropecuários. Os artigos 8º e 15º tratam do desconto de crédito presumido do Pis/Pasep e da Cofins pelas pessoas jurídicas, quando da aquisição de insumos da pessoa física (ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária), destinados à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal.

19. No entanto, os créditos presumidos apurados a partir de 1º agosto de 2004 nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 não podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, servindo apenas para desconto dos valores devidos nas contribuições apuradas (vide artigo 8º parágrafo 3º, II, da IN SRF nº 660/2006).

20. O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, diz em seus artigos 1º e 2º:

20.1. 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.

20.2. 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.

Dos créditos vinculados às Receitas das Exportações

21. De acordo com o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, a Cofins não incidirá sobre (dentre outras) as receitas decorrentes das operações de exportações de mercadorias para o exterior e de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Nestas hipóteses, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do artigo 3º, como dedução da contribuição a recolher, compensação de débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou o ressarcimento em dinheiro. A condição que se impõe é que os créditos compensados ou ressarcidos sejam apurados apenas em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação, observando-se o disposto nos parágrafos 8º e 9º do artigo 3º (rateio proporcional ou apropriação direta).

(...)

23. De acordo com as informações prestadas, verificou-se que a empresa industrializa os seguintes produtos:

- NCM 3301.12.90 — carbonila de laranja conc; óleo concentrado de laranja; óleo essencial de laranja; terp. de laranja na fase óleo
- NCM 3301.90.20 — resina (citrus crude oil); terpeno de laranja (D' limonen)
- NCM 3301.90.30 — liq. aromat. fase aquosa
- NCM 2308.00.00 — células de laranja past.; farelo de polpa cítrica; resíduo esmagamento (bagaço)
- NCM 2009.11.00 — suco de laranja conc.; suco de laranja congelado • NCM 2009.12.00 — suco de laranja natural

(...)

25. Na Descrição de Processo apresentado pela empresa (produção de suco de laranja e derivados), à fls. 101 a 111, verifica-se, em linhas gerais, que a matéria-prima (laranja) é recebida, passa por uma análise de seu aspecto físico-químico, é armazenada em silos por até 24 (vinte e quatro horas), e depois é feita a lavagem e classificação das frutas. Posteriormente, é extraído o suco, e começa a ser feita a separação e produção (através de diversos processos como filtração primária e secundária, centrifugação, concentração e blendagem) dos diversos produtos /subprodutos da fruta.

26. Na análise da produção do item nº 5 — Óleo essencial da laranja — fls 102, verifica-se que é retirada parte componente da fruta (pericarpo) através da máquina de extração do suco e depois, através da utilização de sprays de água, da utilização de centrífuga, e do abaixamento da temperatura, o produto é obtido, e envasado em tambores para envio ao terminal de Santos (exportação), ou envio direto aos clientes. O contribuinte relacionou como insumos, dentre outros, a solução alcalina para limpeza de pisos e paredes, os tambores de aço de tampa fixa, os baldes de aço, as etiquetas adesivas, e os lacres metálicos para embalamento do produto.

27. Da extração das frutas — item nº 4 —, à fls. 102, são separados o suco + células, o óleo essencial da laranja, a casca + sementes da laranja (que irão servir para a produção de farelo de casca cítrica). O suco e as células sofrem então uma primeira filtração (quando é separado parte das células, que são enviadas para a produção de células de laranja congeladas). Outra parte das células sofre depois uma segunda filtração, e são lavadas e enviadas para a produção de farelo de polpa cítrica.

28. O suco é então centrifugado, pasteurizado, concentrado a baixa temperatura (neste processo — fase oleosa e fase aquosa da laranja — são obtidos os aromas da laranja, sendo o produto refrigerado e envasado em tambores de aço para posterior comercialização). Posteriormente o suco concentrado é homogeneizado, resfriado, e recebe a adição de aromas naturais (blendagem).

29. Envase de tambores e/ou armazenamento em Tank Farm - item nº 11, à fls. 104, após passar pelos processos anteriormente descritos, o suco é submetido à realização de análises físico-químicas, sendo armazenado em câmaras refrigeradas (Tank Farm), para alimentar caminhões-tanque também refrigerados — venda a granel, ou ser acondicionado em embalagens adequadas (tambores de aço de tampa removível, tamboretas plásticas, bombonas plásticas) para transporte até o cliente.

Obs.: Foram anexadas às fls. 126 a 130, pesquisas extraídas da Internet que mostram os sistemas de transporte e armazenagem utilizados comumente na comercialização desse tipo de produto.

30. Analisando-se os itens relacionados como créditos pela empresa (Descrição de Processo/Insumos utilizados na área), verifica-se que são utilizados como insumos alguns produtos que não correspondem à definição de insumos dada pela legislação, ou por não terem participação direta no processo de fabricação (o eventual desgaste, dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas dos bens não se dá em função de ação diretamente exercida no processo de fabricação dos produtos vendidos por ela), ou em função da utilização de embalagem comprovadamente de transporte, como se fosse insumo. Ressalte-se ainda que o contribuinte comercializa o mesmo produto com diversos tipos de embalagem (vide doc. de fls. 169 a 829), que variam conforme o cliente ou a condição na qual é feita a venda, conforme se constata no quadro abaixo.

(...)

31. Também foi prestada informação verbal, de que alguns dos produtos fabricados pela empresa são - por exigência de seus clientes do exterior - colocados dentro de sacos plásticos antes de serem acondicionados em tambores ou bombonas, e, alguns outros, envoltos em papel, para garantir a higiene do produto e atender assim às exigências de órgãos de fiscalização sanitária de seu países.

32. *Tecidas essas considerações, foram relacionados abaixo, os produtos que a empresa considerou como insumos na apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, e que não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação. Produtos que não correspondem à definição de insumos, com base na análise da Descrição do Processo às fls. 101 a 111:*

- Nos itens 1 a 16 e 20 a solução alcalina — utilizada na limpeza de pisos e paredes
- No item 5 (Óleo essencial de laranja), os tambores de aço TF, os baldes de aço, as etiquetas adesivas, e os lacres metálicos — todos utilizados como embalagens para transporte de mercadorias
- Nos itens 11, 13, 14, 15 os tambores de aço de tampa removível, lacres metálicos, etiquetas adesivas, sacos plásticos, tamboretas plásticas, bombonas plásticas, fio de nylon (fitilho), estrados de madeira (palets para transporte), e caixas de papelão utilizados como embalagens para transporte e movimentação de mercadorias, e o nitrogênio líquido (inertização dos tanks).

33. *Foi anexada planilha impressa com relação das notas fiscais (extraída dos arquivos fiscais apresentados pelo contribuinte) dos bens e serviços utilizados como insumos - contendo o CFOP, a descrição das mercadorias, o código NCM, as quantidades e respectivos valores —denominada **NF Entrada Bens e serviços utilizados como insumos e vasilhames** às fls.830 a 857. Nela também se verifica a entrada (código CFOP 2920 - não correspondente a compra) de grande número de vasilhames.*

(...)

40. *Verifica-se também que a empresa se utilizou, no cálculo do pedido de ressarcimento/compensação da Cofins não cumulativa, de crédito presumido calculado sobre bens adquiridos de pessoa físicas - linha 18 da Ficha 6 do Dacon, e planilha de Apuração dos Créditos da Contribuição para COFINS à fls. 862 e 899, em completo desacordo com as disposições legais contidas na IN/SRF nº 660/2006 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº15 de 2005, conforme acima explicado (itens 17 a 19).*

(...)

A contribuinte apresentou manifestou de inconformidade em face da decisão que deferiu parcialmente o seu pleito, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos, conforme consta na decisão recorrida:

I. Começa por contestar a glosa dos créditos a que se refere o art. 3º, II, da lei nº 10.833/2003 apurados sobre os valores de aquisição de alguns produtos que a autoridade fiscal entendeu não se enquadrarem no conceito de insumo (gás nitrogênio, etiquetas, plástico, saco, pallet, envoltório papelão, tambor tampa fixa e removível, grampo, lacre e fita), cujos totais se acham indicados no quadro VII do despacho decisório (fl. 1.080).

Documento assinado digitalmente por J. conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 14/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 04/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II. Alega que o gás nitrogênio, 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, segundo a definem o art. 3º, II, da lei nº 10.833/2003 e os arts. 8º e 9º da IN SRF nº 404/2004.

III. Passando aos demais produtos mencionados, aos quais atribui a denominação genérica de “material de embalagem”, procura inicialmente demonstrar a condição de insumo dos tambores, revelando manifesta discordância quanto à afirmação de que teria computado como insumos embalagens comprovadamente de transporte, feita no item 30 do despacho decisório (fl. 1.078).

IV. Afirma em suma 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”.

V. Apresenta como prova dessa assertiva as cópias de notas fiscais anexas às fls. 1.115/1.118 e 1.122/1.157, reunidas sob o título “Conjunto Documental 02”, composto, segundo observa na fl. 1.114, de “notas fiscais de exportação de suco de laranja, óleo essencial de laranja e polpa de laranja em tambores”.

VI. 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. 1.158/1.189), os quais compreendem, segundo afirma, “cópia de notas fiscais de aquisição de tambores, o pedido de ressarcimento do IPI formulado através da PER/DCOMP 17195.01869.071005.1.1.01-0010, que gerou o processo 10880.965060/2010-45, e respectivo despacho decisório exarado eletronicamente pela DERAT”.

VII. 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.

VIII. Contesta a afirmação, contida no item 38 do despacho decisório (fl. 1.081), de que teria obtido receitas de revenda de mercadorias no mercado interno, nos códigos 5102 e 5106, em valores maiores do que aqueles informados no DICON.

IX. Esclarece que os valores concernentes ao “CFOP 5106 – venda de mercadorias adquiridas de terceiros” se acham

embutidos na linha das “receitas de vendas no mercado interno de produtos de fabricação própria”.

X. A fim de demonstrá-lo e assim “evitar aumento indevido da sua receita de venda para o mercado interno”, protesta pela juntada, no prazo de 30 dias contados do protocolo da manifestação de inconformidade, “da documentação fiscal e contábil que suporta a origem [d]os valores indicados na linha «receitas de vendas no mercado interno de produtos de fabricação própria»”.

XI. Passando a tratar do crédito presumido, assinala, de início, que o crédito presumido da Cofins, fundado, a partir de 1º de agosto de 2004, no art. 8º da lei nº 10.925/2004, tem exatamente a mesma conformação tributária do crédito presumido a que se referem os §§ 5º e 6º do art. 3º da lei nº 10.833, em vigor até 31 de julho desse ano, podendo ser deduzido da COFINS devida em cada período de apuração.

XII. Dessa forma — prossegue — não há razão para que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 e a IN SRF nº 660/2006, ao interpretar o art. 8º da lei nº 10.925/2004, “criem restrições inexistentes na própria lei, sob pena de desrespeito ao princípio da hierarquia das normas”, inscrito no art. 59 da Constituição Federal.

XIII. 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 instituir restrição não prevista em lei ao aproveitamento do crédito presumido de Cofins instituído pelo art. 8º da lei nº 10.925/2004.

XIV. Finalmente, concluindo, requer:

“(i) a manutenção em suspenso da exigibilidade, nos termos do art. 151, inc. III, do CTN, do valor de R\$ 393.152,76 (trezentos e noventa e três mil, cento e cinquenta e dois reais e setenta e seis centavos) correspondente a parte das compensações não homologadas;

(ii) a reconstituição do valor dos créditos que podem ser descontados, sem a exclusão dos valores das aquisições de gás nitrogênio (tópico IV.A) e do material de embalagem (tópico IV.B);

(iii) a reconstituição do crédito passível de ressarcimento, sem a inclusão, na receita total, dos valores indicados no quadro IX — Receita Revenda Mercadorias, página 18 do relatório fiscal;

(iv) a reconstituição do crédito passível de ressarcimento, sem a exclusão do crédito presumido apurado nos termos do art. 8º da Lei 10.925, de 2004.”

Mediante o Acórdão nº **16-48.831**, de 25 de julho de 2013, a 6ª Turma da DRJ/SP1 julgou **improcedente** a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme **ementa abaixo transcrita:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 14/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

INS DE PAULA

Impresso em 04/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO. GLOSA DE CRÉDITO.

No regime não cumulativo da Cofins, não geram direito a crédito os gastos relativos a bens que não se enquadrem no conceito de insumo a que alude a IN SRF nº 404/2004.

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.

APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL APÓS A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

A apresentação de novos documentos após a protocolização da manifestação de inconformidade está sujeita às restrições previstas nos parágrafos 4º e 5º do art. 57 do Decreto nº 7.574/2011.

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.

A contribuinte foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância com a abertura dos arquivos correspondentes no sistema *e-processo* em 02/08/2013. Em 17/08/2013 deu-se a ciência por decurso de prazo.

Em 16/09/2013, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), alegando, em síntese, que:

DO GÁS NITROGÊNIO

- No item 25 do Acórdão combatido, o nobre julgador diz que, sendo utilizado meramente na assepsia do processo de acondicionamento ou armazenagem, como esclarece a interessada, o gás nitrogênio não exerce ação direta sobre o produto (o suco de laranja ou o suco de limão), razão pela qual não se enquadraria no conceito de insumo definido no art. 8º, § 4º, I, "a", da IN SRF nº 404/2004.

- Ora, a assepsia com o material de embalagem é cuidado inarredável dentro do processo de produção de qualquer bem alimentício, ainda que destinado para consumo animal. No caso, trata-se de produto destinado para consumo humano, onde o cuidado deve ser redobrado, especialmente para que seja preservada a qualidade do suco de laranja por até 24 meses.

- Como afirmado na Manifestação de Inconformidade, o gás nitrogênio é utilizado 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.

- Logo, trata-se de produto que se consome diretamente no processo de produção, ao contrário do quanto afirmado pelo ilustre auditor fiscal e mantido, lamentavelmente, pelo julgador da DRJ/São Paulo.

DO MATERIAL DE EMBALAGEM

- (...) O julgador tem o dever de julgar e não de buscar argumentos estranhos para "homologar" o trabalho da auditoria fiscal. Alegar que o depoimento do representante legal da empresa, na época, desmente cabalmente os argumentos é demonstração de falta de compromisso com a verdade e acima de tudo com a moralidade da administração fazendária.

- O representante da empresa, cujo nome consta acima, trabalhou durante 19 anos para as empresas do grupo econômico do qual a Recorrente faz parte. Conhece muito bem o processo de produção, acondicionamento e transporte do suco de laranja, razão pela qual não cometeria a heresia de dizer que o suco de laranja acondicionado em tambores nas fábricas localizadas nos municípios de Bebedouro e Matão, no interior do Estado de São Paulo, era transferido para tank farms no porto de Santos.

- Essa logística não existe! De duas, uma: ou o suco de laranja é embarcado a granel, nas fábricas, e transportado até o porto de Santos, onde permanece armazenado, para depois ser embarcado em navios graneleiros; ou o suco de laranja é acondicionado em tambores, nas fábricas ou mesmo no porto, e assim embarcado para o exterior do país.

- Quando acondicionado em tambores, diretamente nas fábricas, ou no porto, o suco de laranja será exportado nessa condição. Em nenhuma hipótese o suco é retirado dos tambores para a transferência aos "tank farms" no porto de Santos, pois isto representaria um custo logístico absolutamente inadmissível.

- Com esses esclarecimentos, fica evidente a impropriedade da glosa dos créditos descontados em cima das aquisições de tambores e, por consequência, das aquisições de etiquetas, pallets, grampos, lacres e fitas, pois todo esse material é utilizado na identificação do produto (suco de laranja e/ou óleo essencial) acondicionado e exportado em tambores.

- Ilustres Conselheiros! As assertivas da Recorrente estão alinhadas com as disposições da IN SRF nº 404/2004: (...)

- De fato, bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviço são todos aqueles bens e serviços essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa, devendo ser entendidos todos os custos diretos ou indiretos incorridos para a produção de bens e serviços de produção, abrangendo também outras despesas consideradas como essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa.

- Tanto é assim que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por meio de sua 2ª Turma da 2ª Câmara decidiu no final de 2010, ao apreciar o Recurso Voluntário interposto no âmbito do processo administrativo n.º. 11020.001952/2006-22, nos termos seguintes, à unanimidade:

É de se concluir, portanto, que o termo 'insumo' utilizado para o cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n.º. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

- Nesse sentido, ainda que se tratasse de material para transporte, caberia o direito ao desconto do crédito. No caso presente, entretanto, o material utilizado pela Recorrente destina-se ao acondicionamento do produto para exportação, conforme demonstram as notas fiscais anexadas ao processo e incompreensivelmente ignoradas pelo julgador, que afirmou não trazerem nenhuma informação relevante (item 23 do acórdão).

DO CRÉDITO PRESUMIDO - POSSIBILIDADE LEGAL DE RESSARCIMENTO

Ora, o crédito presumido da COFINS de que trata o artigo 8º, da Lei 10.925/2004, com efeitos a partir de 1º de agosto de 2004, tem exatamente a mesma conformação tributária do crédito presumido fundado nas disposições dos §§5º e 6º do art. 3º da Lei 10.833, podendo ser deduzido da COFINS devida em cada período de apuração.

Por óbvio, não há razão para que, buscando interpretar o artigo 8º, da Lei 10.925/2004, o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005 e, da mesma forma, a IN-SRF 660/2005, criem restrições à fruição do crédito presumido, tendo em vista que restrições legais nesse sentido.

Se nem mesmo as Leis (10.833/2003 e a 10.925/2004), que disciplinam a questão relativa ao aproveitamento do crédito, veiculam qualquer restrição contida nos atos administrativos citados, razão não há razão para restringir a fruição do crédito presumido calculado a partir de 1º de agosto de 2004.

- No caso concreto, o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, sob o argumento de complementar e firmar a interpretação que se deve dar ao artigo 8º da Lei 10.925/2004, acabou por instituir restrição ao aproveitamento de créditos, sem amparo legal, o que não se pode admitir.

- De fato, o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005 e a IN-SRF nº 660/2006 vedam a compensação e o ressarcimento dos créditos presumidos apurados, a partir de 01/08/2004. Ocorre que estes atos normativos, além de violarem a hierarquia das normas, conforme já esmiuçado na manifestação de inconformidade apresentada, violam garantia constitucional: o ato jurídico perfeito.

- Ora, o crédito presumido constituído pela Recorrente foi apurado nos conformes da Lei 10.833/2003 e da Lei

10.925/2004, mais especificamente de outubro a dezembro de 2004. Ou seja, confortavelmente pode-se verificar que o crédito presumido foi apurado amparado nas legislações mencionadas.

- Não obstante, por meio disso, ficou garantido o direito creditório da Recorrente em relação a este crédito.

- No entanto, surpreendentemente, em 26/12/2005 foi expedido pelo Secretário da Receita Federal o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, para uniformizar a atuação dos agentes do fisco em relação a interpretação dada a utilização do crédito presumido apurado pelo contribuinte previsto na Lei nº 10.925/2004.

- Ocorre que referido ADI extrapolou as disposições legais contidas na Lei nº 10.925 ao restringir o direito do contribuinte em compensar e/ou pedir ressarcimento de créditos presumidos de PIS e COFINS.

- Ainda, como se não bastasse, em 25/07/2006 foi expedida a IN-SRF nº 660/2006 que, em relação ao crédito presumido apurado na conformidade da Lei 10.925, retroagiu seus efeitos para 1º de agosto de 2004.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

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 3403-002.656, 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 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.

Filio-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 3403-003.052, 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 empresária, 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 empresarial, 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 14/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 04/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, tamboretos plásticos, 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 demaís 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 (tank-farm) 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 (fítilho), 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 tríplice 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 2006.72.00.007865-4/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 2006.72.00.007865-4/SC

RELATORA : Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ARTS. 8º E 15 DA LEI N.º 10.925/04. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. NORMAS INFRALEGAIS.

1. Os artigos 17 da Lei n.º 11.033/2004 e 16 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 15/2005 como o § 6º do artigo 3º da Instrução Normativa SRF n.º 636/2006 (substituído pelo art. 5º da IN SRF n.º 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 tríple 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, tamboretas plásticas, bombonas plásticas, fio de nylon (fítilho) e caixas de papelão.

É como voto.

(Assinatura Digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Processo nº 13854.000059/2005-11
Acórdão n.º **3402-002.793**

S3-C4T2
Fl. 1.273

CÓPIA