



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

Processo nº 13981.000030/2007-46
Recurso nº 938.923 Voluntário
Acórdão nº **3803-003.440 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 25 de setembro de 2012
Matéria PER/DCOMP
Recorrente MADECAL AGRO INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

INSUMOS. TERMO. ALCANCE.

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

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Se o serviço de transporte das mercadorias fizer parte da operação de venda, e tiver seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte e gerarão direito a crédito.

ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CREDITAMENTO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa.

PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. COMPROVAÇÃO.

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

[assinado digitalmente]

ALEXANDRE KERN - Presidente.

[assinado digitalmente]

JOÃO ALFREDO EDUÃO FERREIRA - Relator.

[assinado digitalmente]

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Juliano Eduardo Lirani, Belchior Melo De Sousa, Hélcio Lafetá Reis, Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

O Contribuinte transmitiu Declaração de Compensação da contribuição para o PIS não-cumulativo, no valor de R\$ 54.114,63, decorrente de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2007, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações no mercado interno.

A DRF em Joaçaba adotou como razão de decidir Parecer Fiscal elaborado por aquela Delegacia, homologando a compensação de parcela do crédito pleiteado, no valor de R\$ 233.197,15.

Ademais, a autoridade de piso se manifestou pela glosa da base de cálculo da contribuição, o crédito referente às operações de aquisição de embalagens de transporte; gastos com bens e serviços que não são considerados insumos e encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado que não são diretamente utilizados no processo produtivo.

Cientificado, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual defende que a Receita Federal do Brasil passou a considerar como insumo todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa, de modo que geram créditos os gastos e despesas com todos os bens, produtos e serviços utilizados para a consecução da atividade da empresa, seja participando do processo produtivo efetivamente, desgastando-se ou não, em contato ou não com o produto final industrializado, bem como com os serviços primordiais cuja contratação é necessária para a efetivação das atividades desenvolvidas pela empresa.

Em relação aos materiais utilizados na embalagem dos produtos, a contribuinte afirma que para "efetuar a comercialização de seus produtos, bem como o transporte e venda dos mesmos, é indispensável realizar a sua proteção, por meio de insumos adquiridos especificamente para esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, entre outros". Defende, então, que "os materiais adquiridos para a confecção das embalagens participam da venda do produto, pois necessitam ser devidamente embalados, de forma a garantir a integridade da mercadoria que seguirá até seu destino final".

No que concerne aos bens e serviços, cujos valores foram glosados por não consistirem de insumo, a interessada reclama que os valores a estes relacionados não poderiam ser glosados em razão de sua descrição genérica e afirma que cabia a Autoridade Fiscal buscar a verdade, não estando este obrigado a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado.

Afirma que os serviços prestados por HEMERSON LEONILDO OLENKAME, cuja atividade envolve o cultivo de pinus e o apoio à produção florestal, e por ZAMARI SERVIÇOS RURAIS LTDA, que atua na produção de serviços rurais, estão perfeitamente integrados ao seu processo produtivo, o que poderia ter sido verificado numa simples verificação in loco do processo produtivo.

Quanto a glosa referente aos bens do ativo imobilizado, defende o direito a crédito em relação a:

1. equipamentos/máquinas adquiridos para manter usina termoeletrica, responsáveis pela produção da energia consumida no parque fabril;
2. equipamentos e máquinas que realizam o trabalho de exaustão, como os equipamentos filtrantes MIB 02 (Exautores) MCA Brandt, cavalete para o exaustor, e todas as peças de reposição adquiridas para a manutenção destes equipamentos;
3. equipamentos que realizam a medição de ruídos (como o decibelímetro ESC 35 a 130 DB Mod. DEC-405), utilizado dentro das dependências da empresa, para realizar o trabalho de manutenção das condições locais, para o bom desempenho das atividades dos funcionários que estão em contato direto com o processo produtivo no parque fabril;
4. máquinas que efetuam os pacotes das embalagens, qual seja a máquina de arquear Blancos, máquinas de prensar, aparelho CH 48 (utilizado para a realização do lacre das embalagens e tem por finalidade amarrar a madeira), aparelho esticador (utilizado para a aplicação do filme plástico nas embalagens);
5. máquinas que realizam o deslocamento dos produtos dentro das instalações da empresa, como é o caso das empilhadeiras Hyster Mod. H80J e empilhadeiras MCA Clark C - interno 122, carro hidráulico para pallets;
6. equipamento controlador fito-sanitário, utilizado na secagem de madeiras dentro das estufas, que realiza o trabalho de manter o produto (madeiras) sem a presença de fungos, sendo aplicado diretamente sobre ele.

Ao final, requereu a atualização dos créditos pela taxa SELIC, a partir da data de protocolo do respectivo pedido administrativo de ressarcimento; a oportunidade de provar o alegado por meio de todas as provas em direito admitidas, principalmente através da juntada de novos documentos e o reconhecimento integral do crédito pleiteado e homologação das compensações declaradas.

A DRJ em Florianópolis indeferiu a manifestação e não reconheceu o direito creditório pleiteado. Eis a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007 REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS DA

PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ONUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes a repetição de indébito, cabe ao contribuinte, em sede de Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2007 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito A. crédito os custos com bens e serviços tidos como insumos &retamente aplicados na produção de bem destinado A.

venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade da contribuição, para fins de creditamento de valores, somente são considerados como insumos: as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, que são incorporadas ao produto destinado A venda durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação) dão direito a crédito. As agregadas ao produto apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo As suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-comutatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e incorporados ao ativo imobilizado, que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados A venda.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual, em apertada síntese repisa os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, requerendo a reforma do julgado hostilizado para que seja homologada a compensação declarada. Trouxe, ainda, notas fiscais de serviços prestados pela pessoa jurídica Zamaris Serviços Rurais LTDA e Empreiteira Pedroso LTDA, para contrapor os argumentos expostos pela DRJ em Florianópolis para manter a glosa efetuada pela DRF em Joaçaba.

Voto

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A contribuinte já identificada acima buscou via Per/Dcomp a compensação de crédito, decorrente de operações no mercado externo, remanescentes após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações no mercado interno. Sua pretensão foi parcialmente reconhecida pela delegacia de origem o que ensejou o presente inconformismo.

Quanto da análise do crédito, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte não faria jus à exclusão da base de cálculo das contribuições sociais concernentes a algumas operações realizadas por esta no mercado interno. Tais glosas foram objeto de impugnação no recurso voluntário, uma vez que foram mantidas pela DRJ em Florianópolis, e serão objeto de apreciação neste voto.

DO CONCEITO DE INSUMOS

No tocante ao mérito da lide, a qual desemboca para o conceito de insumos defendido pela receita federal e contraposto pela contribuinte, pedimos vênias para discordar da primeira e fazer as considerações iniciais que consideramos relevantes para a compreensão desta decisão.

A Madecal Agro Industrial LTDA. tem por objeto social a implantação, manutenção e comércio de florestas e a exploração da indústria e comércio de madeiras, bem como a industrialização, comercialização, importação e exportação de resíduos e compostos de madeira e plástico na forma granulada, e de produtos na forma extrudada ou injetada.

Busca a contribuinte através de declaração de compensação, compensar seus débitos com crédito de PIS não-cumulativo relativo ao 2º trimestre de 2007. Seu pleito foi parcialmente deferido, tendo a autoridade fiscal oportunamente esclarecido que os valores glosados dizem respeito à aquisições que estariam fora do conceito de insumos tendo em vista que não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº. 66, que instituiu a sistemática da não cumulatividade do Pis/Pasep, reproduzindo-a na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2000. Em seu art. 3º, inciso II, a referida lei autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. *In verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (grifamos)

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, de redação idêntica àquela do Pis/Pasep senão vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Por intermédio da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

§ 12. *A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*

O art 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Buscando normatizar o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, através das Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo “insumo”, vejamos:

Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifamos)

Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (grifamos)

[...]

O que se extrai da leitura dos dispositivos acima transcritos é que o creditamento das contribuições sociais encontram-se adstritas aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

Como se observa, a interpretação conferida pelos atos normativos da Receita Federal, em muito se assemelha ao conceito de “insumos” conferido pela legislação do IPI, o qual se transcreve abaixo a título comparativo:

Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010 Art.226.Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I- do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Todavia, não concebo a idéia de que a sistemática do Pis/Pasep e da Cofins possa em tanto se assemelhar àquela adotada pela legislação que regulamenta o IPI.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cujo critério material é a operação relativa à produtos industrializados, encontra respaldo no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o qual permite "a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", a fim de impedir a tributação em cascata. Desse modo, na sistemática da não-cumulatividade, temos o desconto do débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores.

Por tal razão, o conceito de "insumos" para fins de não-cumulatividade do IPI, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, que tenham efetivo contato com o produto. Por outro lado, no caso do Pis/Pasep e da Cofins, o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/2002, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, jamais se conceberia.

Entrementes, não podemos admitir que se amplie tal conceito ao ponto de permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial (despesas operacionais), conforme preceitua o RIR (Decreto 3000/99) nos arts. 290 e 299.

A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além das contribuições incidirem sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questão.

Desta forma, pactuo do entendimento que o termo “insumos” 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.

Imprescindível salientar que também não se pode entender como insumo tão - somente os gastos com bens ligados à “essencialidade ao processo produtivo” ante o seu inegável subjetivismo.

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo, todavia, não basta que o bem seja aplicado diretamente no processo de produção do produto industrializado, mas que a subtração deste obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda da qualidade do produto ou serviço daí resultante, além de que tal bem não integre o ativo imobilizado da empresa, o que impossibilitaria o creditamento. O mesmo, também encontra-se reproduzido no Resp 1.246.317 - MG de relatoria do Min. Mauro Campbell e foi adotado por esta Turma Especial para fins de interpretação do conceito de “insumos” na legislação das contribuições sociais.

Desta forma, como outrora demonstrado, a abrangência do termo “insumos” para fins de creditamento do Pis/Pasep e da Cofins vai além daquele estabelecido pela legislação do IPI (MP, PI e ME), porém, aquele do alcance estabelecido pela legislação do IR, ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.

DA GLOSA REFERENTE ÀS EMBALAGENS APLICADAS AOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO TRANSPORTE

O Despacho Decisório sustentou que as embalagens para o fim de transporte não geram direito ao creditamento tendo em vista que a legislação de regência conceitua o processo de industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. No entender da autoridade fiscal atuante, as embalagens que se destinam ao transporte dos produtos elaborados não compõem o processo de industrialização, diferentemente das embalagens de apresentação.

Muito embora a autoridade fiscal entenda que as embalagens de transporte possam eventualmente se prestar também à garantia da integridade de seu conteúdo, ainda assim, justificou que por não conterem rótulos indispensáveis ou indicações promocionais que impliquem despesas mais elevadas em sua elaboração, não possuem o objetivo de, por si só, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.

A DRJ perfilhou o mesmo entendimento esposado pela DRF em Joaçaba e manteve a glosa referente às embalagens aplicadas aos produtos industrializados destinados ao transporte. Em sua defesa, a Recorrente aduziu que os produtos industrializados compõem-se de madeira e para efetuar a comercialização e o transporte dos seus produtos, é necessário efetuar a proteção, o que somente é possível mediante a aquisição de insumo adquiridos para

esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras entre outros.

Os insumos glosados pela autoridade administrativa foram:

- a) etiquetas adesivas;
- b) chapa de papelão ondulado
- c) cantoneiras
- d) filme stretch
- e) fita de aço

A Madecal em seu recurso, explicou que todos esses produtos são necessário para a proteção do produto comercializado para que o mesmo chegue em bom estado ao consumidor final. As etiquetas adesivas são legalmente exigidas para produtos destinados ao exterior e coladas na madeira, a chapa de papelão ondulado é utilizada como proteção superior, inferior e laterais do produto embalado como proteção, as cantoneiras servem para proteger as laterais do pacote, o filme stretch e a fita de aço possuem a finalidade de amarrar este pacote.

Não há como concordar com o posicionamento adotado pela delegacia de origem e de julgamento. Isto porque, a embalagem de transporte integra o custo de venda do produto e faz parte do processo de industrial, que só se encerra com a aquisição pelo consumidor final. A embalagem destinada ao transporte visa a conservação e proteção do produto durante o transporte contra agentes externos indesejáveis.

Se o serviço de transporte das mercadorias integra a operação de venda, com custos suportados pelo produtor, tais embalagens se mostram imprescindíveis para a proteção e manutenção da integridade da madeira durante seu transporte, bem como, para garantir que o consumidor adquira um produto de qualidade, devem ser consideradas como insumos deste.

Numa interpretação extensiva, pode-se considerar o material de transporte insumo sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias, nos termos definidos no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

No caso das contribuições sociais, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 deixaram bem clara esta intenção quando incluiu os serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, quando suportados pelo vendedor. A própria lei mais recente, ao dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade expresso no art. 195, §12, da Constituição Federal, visando sempre diminuir os custos finais do produto, pelo não-repasse a este destes tributos cobrados em toda cadeia produtiva, considerou a situação de o próprio produtor arcar com os custos de armazenagem e de frete, descontando-se os créditos de PIS e COFINS destes serviços da base de cálculo das contribuições sociais. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Turma Especial, julgados em 19/08/2009 e 23/05/2012, respectivamente.¹

Da mesma forma, entendo que a IN SRF 358, de 09/09/2003 ao incluir no conceito de insumos o material de embalagem utilizado no processo produtivo, não fez

¹ Resp nº 1125253/SC. Relatoria do Min. Humberto Martins.

qualquer distinção se para apresentação ou para transporte de mercadorias. Justamente por ser genérico, pretendeu o legislador com o art. 8º § 4º, I da IN SRF nº 404/04, autorizar o creditamento de todo e qualquer material de embalagem desde que comprovadamente utilizado no processo de produção do bem.

Desta feita, voto para reformar as decisões hostilizadas no sentido de considerar as aquisições de materiais que compõem as embalagens utilizadas no transporte dos produtos industrializados pela empresa.

DA GLOSA REFERENTE AOS DEMAIS BENS E SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS

Compulsando o Parecer Fiscal que motivou o reconhecimento parcial do crédito pleiteado pela Recorrente, observa-se que os valores constantes do Quadro 2 foram glosados pela Receita Federal tendo em vista a descrição genérica da contribuinte, o que impossibilitou a identificação de certos bens e serviços como insumos do processo produtivo da madeira.

O Colegiado *a quo* manteve o *decisum*, justificando que nos casos de repetição de indébito a incumbência do *ônus probandi* é do próprio contribuinte, o qual alega a existência de crédito a seu favor. Neste ponto, não há o que repreender na decisão proferida pela DRJ em Florianópolis.

Como regra, impende a quem alega o ônus da prova. A ambos, administração fazendária e contribuintes, cabe a produção de provas que proporcionem condições de convicção ao julgador favoráveis à sua pretensão.

Em casos como este, em que o contribuinte alega a existência de crédito, sobre este recai a responsabilidade da apresentação de todos os elementos de provas que demonstrem a cabal existência do crédito pretendido, desta forma, a apresentação de tais documentos oferecem maior possibilidade de apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados, assegurando ampla defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja maculado além do expressamente previsto na legislação tributária.

De outro turno, em sede de Manifestação de Inconformidade entendeu aquele Órgão que não logrou a contribuinte comprovar o teor de suas alegações: “dos serviços glosados não constam serviços prestados pela empresa HEMERSON LEONILDO OLENICA-ME; consta do campo DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS das notas nº 35 e 36 emitidas pela empresa ZAMARI SERVIÇOS RURAIS LTDA, que se encontram juntadas nos autos do processo 10925.001731/2008-60 (Cofins do mesmo período), a descrição “Locação de 03 máquinas c/ implemento””.

Para contrapor os argumentos até então expendidos em seu desfavor, trouxe a Madecal notas fiscais de prestação de serviços bem como comprovantes de situação cadastral das empresas Zamari Serviços Rurais LTDA. e Empreiteira Pedroso LTDA, com o fito de comprovar, por meio destes, que os serviços contratados destas pessoas jurídicas são insumos no processo produtivo da madeira comercializada pela ora Recorrente.

Destarte, não se presta a instância recursal à análise de provas posto que tal feito já é realizado, a priori, pela SRF e em momento posterior pela DRJ. Competência esta delegada pelo art. 15, incisos I e V do Decreto 7.482, de 16 de maio de 2011 e art. 25, inciso I da Lei nº 70.235 de 06 de março de 1972. Vide:

Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 21/11/2012 por JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA, Assinado digitalmente em 21/

11/2012 por JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA, Assinado digitalmente em 12/05/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 13/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;

V - preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de reconhecimento de direitos creditórios, relativos aos tributos por ela administrados;

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

Nesse sentido, o Contribuinte contou com dois momentos distintos e oportunos para apresentar a devida documentação que comprovasse suas alegações, visto que, por tratar-se de repetição de indébito, incumbe ao próprio Contribuinte a prova de fato constitutivo de seu direito.

Outrossim, reza o parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 que “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual”.

Preceitua, ainda, o mesmo artigo 16 que da impugnação constará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que comprovem o direito do impugnante.

Como se percebe, o momento processual para a apresentação das provas que a Recorrente entendessem cabíveis foi a Manifestação de Inconformidade, de modo que não se conhecerá dos documentos acima elencados nesta instância recursal. Observe-se que não se presta esta instância à análise probatória, entendimento já consolidado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da Glosa Referente aos Bens do Ativo Imobilizado

A Autoridade Fiscal glosou encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado não aplicados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda. O argumento utilizado foi que “vários dos bens declarados na linha 09 não encontram relação com o processo produtivo da interessada”.

A contribuinte contesta a glosa procedida pela Autoridade Fiscal alegando que “existem algumas máquinas/equipamentos nas dependências da empresa que participam do processo produtivo, embora a ele não se integrem”.

Observa-se que a DRJ de piso manteve a decisão da DRF neste ponto, tendo em vista que a contribuinte não logrou êxito em comprovar nos autos a efetiva participação, no processo produtivo da madeira, das máquinas que compõem o ativo imobilizado da empresa.

Considerou o Colegiado que a contribuinte deveria ter trazido junto à Manifestação de Inconformidade as notas fiscais de aquisição dos bens que menciona, o que possibilitaria a verificação da origem de cada um dos bens objeto da presente glosa (note-se que da listagem de bens fornecida pela contribuinte não constam o nome e nem o CNPJ dos fornecedores) e a aferição da natureza (aplicação dentro da empresa) de cada um deles.

Temendo a insuficiência da argumentação para reformar o julgado anterior, a ora Recorrente retificou o erro cometido em primeiro grau, apresentando no Recurso Voluntário novos instrumentos de prova, qual seja, cópias das notas fiscais de aquisição dos bens que compõem o ativo imobilizado e que ao seu entender participam ativamente do processo produtivo dos bens comercializados pela empresa.

Cotejando as glosas realizadas pela autoridade atuante que constam no Parecer Fiscal com o conceito de insumos expendido mais acima, observamos de pronto que a decisão proferida pela DRJ merece reparos.

Novamente reporto-me ao objeto social da ora Recorrente: a implantação, manutenção e comércio de florestas e a exploração da indústria e comércio de madeiras, bem como a industrialização, comercialização, importação e exportação de resíduos e compostos de madeira e plástico na forma granulada, e de produtos na forma extrudada ou injetada. Percebe-se então que a renda e os lucros da empresa provém, basicamente, da comercialização de madeiras.

De antemão observo que nem todos os bens glosados pela autoridade fiscal são passíveis de creditamento, ou tiveram sua participação no processo produtivo comprovados. Compulsando os autos é possível perceber que no Parecer Fiscal o parecerista tomou o cuidado de descrever a função de cada equipamento glosado no estabelecimento comercial da empresa. Por outra via, em seu recurso voluntário, a contribuinte defende o direito a crédito de equipamentos como a empilhadeira Hyster, carro hidráulico, máquina de arquear blanks, cortador de grama dirigível, roçadeira, aparelho CH 48, aparelho esticador, laminadora polaseal, kit controlador fito-sanitário.

Assim, entendo que o contribuinte faz jus ao desconto da base de cálculo da contribuição social em questão dos valores glosados constantes do Parecer Fiscal referentes ao encargo com depreciação dos bens do ativo imobilizado, com exceção dos seguintes bens e equipamentos: cortador de grama; equipamento para combate de incêndio; roçadeira; macaco; módulo solar; torres para comunicação; equipamento de proteção para incêndio; cancela automática; máquina para cortar asfalto; sistema para armazenamento de combustível.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para que sejam descontados da base de cálculo da contribuição social em questão, os valores expendidos com embalagem de transporte e com despesas com bens do ativo imobilizado, com exceção dos seguintes bens e equipamentos: cortador de grama; equipamento para combate de incêndio; roçadeira; macaco; módulo solar; torres para comunicação; equipamento de proteção para incêndio; cancela automática; máquina para cortar asfalto; sistema para armazenamento de combustível, tendo em vista que não tiveram aplicação direta no processo produtivo ou cuja aplicação não foi comprovada.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator

Processo nº 13981.000030/2007-46
Acórdão n.º **3803-003.440**

S3-TE03
Fl. 17

CÓPIA