



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.001508/2005-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.169 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2020
Recorrente VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ANO-CALENDÁRIO: 2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO.

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO. TRIMESTRE DIVERSO. POSSIBILIDADE.

Segundo disposição expressa do §4.º do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, o crédito pode ser aproveitado nos meses subsequentes.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda.

SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: 1 - Por unanimidade de votos, para: (a) – reverter a glosa sobre os fretes e armazenagem, apropriados extemporaneamente. A Conselheira Mara Cristina Sifuentes votou pelas conclusões neste item; (b) – reverter as glosas sobre os dispêndios nas aquisições de bens, manutenções e instalações de ativo imobilizado proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam; 2 – Por maioria de votos, para: (a) - reverter as glosas sobre as embalagens. Vencida no ponto a conselheira Mara Cristina Sifuentes que limitava o crédito somente às embalagens destinadas ao acondicionamento do produto fabricado; (b) – manter a glosa sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica (tais como multas, juros ou correção monetária). Vencido no ponto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), que revertia a referida glosa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3201-007.169 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13984.001508/2005-63

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls.770 apresentado em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/CE de fls. 724 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 459, nos moldes do despacho decisório de fls. 417.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório utilizado no Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata o presente processo administrativo da verificação do cálculo dos créditos Contribuição para Programa de Integração Social - PIS. apurados sob o regime da não-cumulatividade, decorrentes das operações de exportação da contribuinte, acima qualificada, que ao final do 2º trimestre do ano de 2005 remanesceram das deduções do valor da contribuição a recolher concernentes às demais operações realizadas no mercado interno. O montante dos referidos créditos também foi compensado pela interessada por meio de Declarações de Compensação, protocolizadas sob os números 13984000732/2005-38, 13984000455/2005-79, tendo, os respectivos processos administrativos, sido reunidos ao presente processo, em virtude de os créditos possuírem a mesma origem.

Do Despacho Decisório na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages/SC pelo deferimento apenas parcial do crédito pleiteado e pela homologação das compensações até o limite do crédito reconhecido (Termo Fiscal e Despacho Decisório juntados aos autos), fazendo-o com base no não acatamento de certos valores incluídos pela contribuinte na base de cálculo apurada, conforme segue.

Bens Utilizados como Insumo Relata, a autoridade fiscal, que se constatou, a partir de visita realizada nas instalações industriais da contribuinte (conforme Termo de Verificação Fiscal nº 008/2009, às folhas 244 c 245), que os itens cujos custos foram incluídos pela interessada na base de cálculo dos créditos em questão a título de embalagens, são utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte e não têm por objetivo promover os mesmos. Lista os itens - quais sejam: caixas paletes, caixotes, bins. cantoneiras, engradados, barricas, latas, tambores. plataformas sacos, fitas, cordas e outros - e acrescenta que os produtos exportados pela contribuinte são acondicionados em suas embalagens comerciais pelo importador a exemplo das embalagens que aparecem no material publicitário da contribuinte (fl. 240V). Conclui, portanto, que esses materiais não fazem parte dos insumos cujas aquisições permitem a apuração de créditos da não-cumulatividade.

Despesas com Energia Elétrica ' A teor do que relata a Autoridade Fiscal foram glosados os valores incluídos na fatura de energia elétrica, que não se caracterizam como consumo de energia elétrica nos estabelecimentos, quais sejam: os valores pagos com referência a multas, juros parcelamentos, tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos feitos a terceiros.

Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda Foi glosado o valor da Nota Fiscal nº 21 1451 por corresponder a serviços adquiridos em trimestre diverso daquele que ora se analisa.

Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado - Conforme relata, a autoridade fiscal glosou, da relação apresentada pela contribuinte (fls. 175 a 177 e arquivos digitais) valores referentes a encargos de depreciação de itens em relação aos quais, considerando as informações prestadas pela contribuinte e a natureza dos bens enumerados, não se pode ter certeza que sejam utilizados diretamente na produção ou se fazem parte do conjunto de máquinas, equipamentos e benfeitorias que detêm participação indireta na produção, tais como: móveis e utensílios; equipamentos de informática e automação de escritórios; equipamentos de medição e gerenciamento das linhas de produção; contratação dos serviços de consultoria e/ou assessoria; benfeitorias em prédios e unidades não relacionados com a produção; máquinas utilizadas na manutenção do parque fabril; equipamentos e instalações utilizados no tratamento de resíduos; equipamentos utilizados na movimentação de cargas e no transporte ou armazenagem de insumos, produtos em elaboração e produtos acabados.

A autoridade fiscal também glosou os valores referentes à aquisição de materiais de construção e o item descrito como “Despesas c/escritura terreno do livro 430, folha 181, protocolo 867. (1 749)”.

Na sequência, trouxe uma tabela onde demonstra os valores ajustados dos encargos do restante dos itens da listagem, adotando, em relação às máquinas e equipamentos o disposto no Art 3º, § 14, da Lei nº 10.833/ 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e em relação aos demais itens o disposto na IN SRF nº 162/1998, alterada pela IN SRF nº 130/1999.

Outras Operações com Direito a Crédito

Por fim, foi glosado o valor referente a operação de importação de material de embalagem, informado no Dacon a título de Outras Operações com Direito a Crédito que todavia, não foi alcançada pela tributação das contribuições, em face da vedação presente no art. 3º, §2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Participação Percentual das Receitas de Exportação além das glosas acima a autoridade fiscal realizou o ajuste na participação percentual da receita bruta de exportação em relação à receita bruta total, conforme segue:

a) Foram excluídos da linha 01, das fichas 07 e 13 do Dacon:

- aos valores correspondentes às vendas de produtos adquiridos com fim específico de exportação (CFOP 7.501);

b) Foram incluídos na linha 09 das fichas 07 e 13 do Dacon:

- os valores correspondentes às transferências de créditos do ICMS.. considerando que a disposição contida no art. 1º, § 3º da Lei 10.637/2002 e do art. 1º, O § 3 da Lei 10.833/2003, é válida somente a partir 1º de janeiro de 2009, a teor da MP nº 451/2008:

- os valores das receitas financeiras e as decorrentes de vendas de bens do Ativo Imobilizado, reconhecidas pela contribuinte, mas não informadas no DACON, que, a despeito de não afetarem o valor do débito apurado das contribuições, modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pela contribuinte.

Da Manifestação de Inconformidade Inconformada com as razões postas para as glosas efetuadas a contribuinte as contestou por meio dos argumentos que seguem.

Bens Utilizados como Insumo Inicialmente, quanto as glosas dos valores relacionados às embalagens destinadas ao transporte - lista os seguintes itens: paletes, caixotes, bins, cantoneiras, engradados, barricas, plataformas, fitas, cordas - alega que mesmo sendo destinadas ao transporte dos produtos industrializados, constituem insumos consumidos no processo de industrialização dos produtos comercializados. Argumenta que em sendo

utilizadas no transporte não retornam a empresa e, portanto, não são passíveis de reutilização e aduz que exclui-las torna o custo dos produtos irreal, uma vez que o montante dos insumos, ora glosados, representa uma parcela significativa no seu valor. Além disso, argumenta: que a Lei nº 10.637/2002, quando trata sobre a possibilidade de desconto de créditos da contribuição apurada para o PIS, refere-se aos bens e serviços utilizados como insumos, no sentido amplo e sem quaisquer restrições; que o legislador ao garantir ao contribuinte direito ao desconto de créditos dos insumos de material de embalagem “não condicionou a forma ou tipo de embalagem, em momento algum foi vedado o direito creditório à espécie, mas sim, o insumo foi tomado em sentido amplo”.

No item seguinte, a interessada segue então defendendo que a Autoridade Administrativa incorreu em equívoco ao classificar as embalagens destinadas a apresentação do produto como sendo apenas de transporte. Alega que as embalagens que acondicionam os produtos comercializados, no caso: caixas, latas, tambores, etiquetas, plásticos, sacos, sacolas plásticas, na verdade, ao contrário do que entende o auditor fiscal, “se caracterizam com embalagens de apresentação, sendo consumidos na parte final da industrialização (acondicionamento), utilizados na linha de produção” e que “não podem ser considerados apenas como embalagens de transporte, tendo em vista que estes insumos garantem a integridade dos produtos e os destaca frente aos consumidores”. A fim de fundamentar o entendimento de que o acondicionamento de seus produtos faz parte da industrialização destes, transcreve os artigos 4º e 6º do Decreto nº 4.544/2002, cita jurisprudência judicial e administrativa e conclui que “Portanto só se considera acondicionamento para fins de transporte quando atender a todos os requisitos dispostos no art. 6º, § 1º do Decreto nº 4.544/2002”.

Despesas com Energia Elétrica Contesta a exclusão dos valores referentes à multa, juros de mora e correção monetária, taxas e outros tributos incluídos nas despesas com energia elétrica alegando que tal custo foi efetivamente suportado por ela e exclui-los tornaria o custo dos produtos vendido irreal e que, além disso, tais valores sofreram a incidência da contribuição, pois constituem receitas da empresa concessionária da energia elétrica.

Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda Em relação às despesas de armazenagem e frete na venda, explica que ao apurar o crédito do PIS sobre a nota 211451, emitida em 28/02/2005, tomou por base a data da entrada da nota em seu estabelecimento, no caso 07/04/2005. Defende que arcou com a referida despesa e portanto tem o direito de se utilizar ao correspondente crédito.

Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado em relação aos custos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado, a interessada lista os bens em relação aos quais defende possuir direito ao crédito e argumenta que, ao contrário da alegação da Autoridade Administrativa, estes bens são utilizados na produção de bens destinados à venda e possuem extrema importância sobre o produto final e explica que:

tt) Bens utilizados no transporte de insumos e produtos:

(---)

Os bens ora glosados, as empilhadeiras e os carrinhos, são utilizados no transporte de matérias-primas e produtos em elaboração ou acabados, nus e sem obra do processo produtivo citados acima. Excluí-los tornaria a produção de bens inviável tendo em vista que eles são necessários ao processo produtivo e possuem ação efetiva sobre o produto.

b) Bens utilizados na manutenção (lo parque fabril: A máquina afiadora de facas é indispensável no processo produtivo do Contribuinte, sabendo que ela produz derivados de carne e que o fio da faca perde-se muito rápido é importantíssimo a utilização de um motor. Para afiar as facas novamente com o motor que as máquinas podem passar a funcionar e produzir.

c) Bens utilizados no tratamento de resíduos faz parte desse grupo as peças para máquina flotoador e conjunto de bomba para efluentes. Tais bens possuem a finalidade de eliminar os resíduos deixados na fabricação para que eles não acabem prejudicando o produto já acabado.

Além do mais, os bens supracitados são responsáveis pelo funcionamento de diversas máquinas no sistema fabril, tendo em vista que estas não operariam sem que houvesse a coleta de resíduos. Assim, não se pode negar que seu uso atinge diretamente a produção.

Pede o acolhimento da Manifestação de inconformidade e que as intimações relativas a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor.

mandatário da contribuinte, devidamente habilitado nos autos, no endereço constante do mandato.

É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ANO-CALENDÁRIO: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. PREVISÃO LEGAL.

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; não geram crédito os valores incluídos na fatura de energia em relação aos quais não há qualquer permissivo legal para tanto.

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

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Somente podem compor a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, apurados em relação a um determinado período base, os gastos e despesas possíveis de gerar créditos ocorridos nesse mesmo período.

Manifestação de inconformidade improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação e esclareceu pontos levantados na decisão da delegacia, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Situação que retrata a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estão vinculados.

O contribuinte resumiu seus dispêndios nos seguintes grupos: embalagens, energia elétrica, fretes e armazenagem e ativo imobilizado.

No primeiro grupo, o de Embalagens, em resumo o contribuinte informa que todas as embalagens sobre as quais pretende aproveitar o crédito serviram para proteção e transporte dos insumos e dos produtos finais também, que são alimentos congelados. Alega que nenhuma das embalagens serve de “mera apresentação” como mencionado pela fiscalização.

Com relação ao aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com energia elétrica, considerando que o fiscal glosou esta matéria por existirem dispêndios com multas, juros e correção monetária no pagamento em atraso das contas de energia, o contribuinte alega que o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com energia elétrica são permitidos na legislação e que efetivamente arcou com tais despesas, com todos os encargos envolvidos. Alegou que a glosa não respeita a regra da não-cumulatividade do Pis e da Cofins.

Os dispêndios com fretes e armazenagem foram glosados porque a fiscalização entendeu que eram de trimestre diverso. O contribuinte alega que o frete ocorreu na saída e que a fiscalização utilizou, de forma equivocada, a data de entrada dos conhecimentos de transporte como referência.

Por fim, dentro do grupo “ativo imobilizado”, existem alguns dispêndios que foram apresentados pelo contribuinte da seguinte forma no recurso:

Descrição - Código do Bem	Data de Aquisição	Valor da Aquisição	Meses	Encargo de Depreciação Mensal	Crédito de Pis
Empilhadeira Linde Mod T20BR (1752)	03/01/2005	26.928,00	48	561,00	9,26
Empilhadeira Linde (1753)	03/01/2005	64.048,00	48	1.334,33	22,02
Contentor 2 rodas (6contentores) (1750)	13/01/2005	1.848,00	48	38,50	0,64
SM 111 afiadora de facas dick 220v/60hz (1766)	16/02/2005	10.710,00	48	223,13	3,68
Peças para conserto flotoador (1769)	11/02/2005	2.967,26	48	61,82	1,02
Motoesm Ban 1,0 CV 220/380 v (1795)	21/03/2005	689,88	48	14,37	0,24
MP 120 be para efluentes (1793)	28/03/2005	1.763,29	48	36,74	0,61
Conjunto de bomba c/ PE Al 12 para efluentes (1794)	08/03/2005	7.875,00	48	164,06	2,71
Carro Wemag (1788)	04/03/2005	48.960,00	48	1.020,00	16,83
Motor DFZ90S4 (1803)	11/04/2005	2.375,76	48	49,50	0,82
Instrumento para afiação de facas (1819)	17/05/2005	1.441,80	48	30,04	0,50
Tubo c/c Al 304/L6 (1848)	06/06/2005	1.071,00	48	22,31	0,37
TOTAL		170.677,99	-	3.555,79	58,67

Como a decisão *a quo* julgou improcedente a manifestação de inconformidade, todos estes itens são objetos do presente julgamento.

- EMBALAGENS.

Por também tratar do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com embalagens finais de alimentos, adoto como fundamento o voto vencedor do ilustre Ex-Presidente desta Turma de julgamento, Charles Mayer, proferido no Acórdão CSRF n.º 9303005.667, transcrito parcialmente a seguir:

"A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torna-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9303004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

14. Analisandose detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, podese asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na

produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima)

; a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço; a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço; b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/ COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

(CSRF/3ª Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemo-nos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porque em conformidade com o critério dos "gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção de bens e serviços", porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente

reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regramatriz do IPI):

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, alteramos os nosso entendimento para permitir o creditamento do PIS/Cofins apenas nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores."

Pela leitura do precedente é possível concluir que é possível o aproveitamento do crédito sobre os dispêndios com as embalagens de transporte (não reutilizáveis), quando estas possuem a função de preservar as características do produto, sem as quais, o produto perderia valor ou até mesmo deixaria de ser comercializado.

Com fundamento no Art. 3º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais no presente caso em concreto porque não são reutilizáveis e preservam o alimento congelado que é vendido pela empresa.

Vota-se para que seja dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

- ENERGIA ELÉTRICA.

Não há qualquer determinação ou restrição na legislação a respeito de quais custos fazem parte dos gastos com energia elétrica para fins de aproveitamento do crédito, conforme se extrai da leitura do inciso IX da Lei 10.637/02:

“Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).”

Qualquer glosa que seja, deve ser fundamentada nos dizeres da Lei, pois o Poder Público precisa observar o princípio da legalidade. Somente pode realizar aquilo que é determinado em Lei.

De fato, como alegou o contribuinte, tais custos fizeram parte do custo global da energia e não há nenhuma controvérsia sobre o contribuinte ter arcado com esses dispêndios. Arcou e tem direito ao aproveitamento do crédito sobre tais valores, em conjunto com a despesa geral de energia.

Basicamente, se não fosse necessária a utilização da energia, tais custos jamais teriam existido.

Portanto, por não existir fundamento legal para a glosa, esta deve ser revertida e o Recurso Voluntário deve ser provido neste tópico.

- FRETES E ARMAZENAGEM.

De fato a fiscalização glosou o crédito sobre alguns dos dispêndios com fretes com base na data dos conhecimentos de transporte e glosou o crédito pelo transporte ter sido realizado em trimestre diverso.

Contudo, segundo disposição expressa do §4.º do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, o crédito pode ser aproveitado nos meses subsequentes. Dessa forma, como não há nenhuma evidência do aproveitamento do crédito nos períodos anteriores e como a fiscalização não fez essa análise, a glosa perde seu fundamento e o crédito aproveitado pelo contribuinte deve ser reestabelecido.

Vota-se para que seja dado provimento à este tópico.

- AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO. DEMAIS INSUMOS NÃO ATIVÁVEIS.

Pelas exposições do contribuinte, ficou claro quais itens do ativo imobilizado sendo pleiteados:

Descrição - Código do Bem	Data de Aquisição	Valor da Aquisição	Meses	Encargo de Depreciação Mensal	Crédito de Pis
Empilhadeira Linde Mod T20BR (1752)	03/01/2005	26.928,00	48	561,00	9,26
Empilhadeira Linde (1753)	03/01/2005	64.048,00	48	1.334,33	22,02
Contentor 2 rodas (6contentores) (1750)	13/01/2005	1.848,00	48	38,50	0,64
SM 111 afiadora de facas dick 220v/60hz (1766)	16/02/2005	10.710,00	48	223,13	3,68
Peças para conserto flotoador (1769)	11/02/2005	2.967,26	48	61,82	1,02
Motoesm Ban 1,0 CV 220/380 v (1795)	21/03/2005	689,88	48	14,37	0,24
MP 120 be para efluentes (1793)	28/03/2005	1.763,29	48	36,74	0,61
Conjunto de bomba c/ PE AI 12 para efluentes (1794)	08/03/2005	7.875,00	48	164,06	2,71
Carro Wemag (1788)	04/03/2005	48.960,00	48	1.020,00	16,83
Motor DFZ90S4 (1803)	11/04/2005	2.375,76	48	49,50	0,82
Instrumento para afiação de facas (1819)	17/05/2005	1.441,80	48	30,04	0,50
Tubo c/c AI 304/L6 (1848)	06/06/2005	1.071,00	48	22,31	0,37
TOTAL		170.677,99	-	3.555,79	58,67

É importante registrar que, em regra geral, o aproveitamento de crédito é permitido nas aquisições dos bens ativáveis, mas os créditos deverão ser limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

As empilhadeiras e os “carrinhos” servem para movimentação de matérias-primas e produto final.

A máquina afiadora de facas, o motor elétrico e tubo c/c/ AI 304/L6 são bens que contribuem para a manutenção do parque fabril e são diretamente aplicados no processo de elaboração dos produtos.

A máquina flotoador e o conjunto de bombas servem para o tratamento de efluentes, atividade essencial no setor alimentício.

Portanto, não há dúvida de que tais objetos compõem o ativo imobilizado da empresa e possibilitam o aproveitamento de crédito na medida da depreciação, conforme disposto no inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Esclarecidos os dispêndios e suas aplicações, com fundamento no inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e em razão de alguns dos dispêndios terem sido realizados para manutenção ou instalação do ativo imobilizado, vota-se para que seja dado parcial provimento à este tópico, para que seja permitido o aproveitamento de crédito, na medida da depreciação, daqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, provimento integral àqueles dispêndios que não aumentam.

Este entendimento possui fundamento em diversos precedentes deste Conselho, assim como em algumas Soluções de Consulta, como a SCI n.º 355/17 e Cosit 133/18 e também segue o mesmo entendimento do §2.º do Art. 346 do RIR/99, que regula a ativação dos bens ao imobilizado.

Assim, os itens deste grupo devem ser revertidos parcialmente na medida em que cumprirem as determinações acima expostas.

- CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto e fundamentado, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter integralmente as glosas sobre as embalagens e permitir o aproveitamento integral;
- b) Reverter integralmente as glosas sobre energia elétrica;
- c) Reverter a glosa sobre os fretes e armazenagem;
- d) Reverter parcialmente as glosas sobre os dispêndios nas aquisições de bens, manutenções e instalações de ativo imobilizado: na medida da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora.

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator ouso dele divergir em relação as glosas sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica (tais como multas, juros ou correção monetária), para tal ponto fui designada para redigir o voto vencedor.

A base legal para fins de aproveitamento da energia elétrica está inciso IX, do art. 3º, da Lei 10.637/02:

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Para a recorrente tais custos, multas, juros, ou correção monetária, fizeram parte do custo global da energia e não há nenhuma controvérsia sobre ele ter arcado com esses dispêndios, no que acompanhou o Relator encaminhando pela reversão das glosas efetuadas.

Sobre o assunto já tive ocasião de me manifestar, acompanhado o relator do processo nº 10925.001685/2008-07, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que resultou no Acórdão nº 3401-007.718, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas aos combustíveis e lubrificantes desde que demonstrados que estes são utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA.

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

DILIGÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Diligência, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

E nas palavras do Relator:

2.4. A **Recorrente** ressalta que **ACESSÓRIOS DE ENERGIA ELÉTRICA** (multas, impostos, parcelamentos) são passíveis de creditamento “pois esse custo foi efetivamente suportado pela Recorrente e, excluí-lo, torna o custos dos produtos vendidos irreal (...) além disso, tais valores sofreram incidência da contribuição”.

2.4.1. Em resposta a DRJ assevera que “a legislação de regência não permitiu o desconto da base de cálculo das contribuições sociais correspondente a penalidades e demais encargos com a energia elétrica como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos, mas tão somente, o consumo de energia com vistas a viabilizar o processo produtivo da empresa”.

2.4.2. Pouco pode ser adicionado ao descrito pela DRJ. Efetivamente a permissão de crédito é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito – menos ainda quando atrelados à mora. Igualmente, ainda que custo suportado pela **Recorrente**, o acessório da energia elétrica não é essencial ou relevante ao consumo da mesma e, consequentemente ao processo produtivo, sendo de rigor a manutenção da glosa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.

Mara Cristina Sifuentes

(assinado digitalmente)

Fl. 16 do Acórdão n.º 3201-007.169 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13984.001508/2005-63