



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

Processo nº 13986.000025/2006-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3801-000.741 – 1ª Turma Especial**
Data 28 de maio de 2014
Assunto Ressarcimento - Pedido de Diligência
Recorrente AGRICOLA FRAIBURGO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, converteu-se o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Flávio de Castro Pontes.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio de Castro Pontes (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo e pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS não-cumulativa, relativos ao quarto trimestre de 2005.

A Requerente produz e comercializa maçãs.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo deferimento parcial (Despacho Decisório, às folhas 866 e 867, e Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, às folhas 840 a 865), glosando a apuração de créditos em relação às seguintes operações:

1. aquisição de embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados com base no seguinte argumento:

“Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que 1 produto é comumente vendido.

Isso posto, não podem ser considerados no cálculo do crédito, os valores decorrentes da aquisição dos materiais (tampa papelão exporta ao18 kg marca br apple, plástico c/bolha p/bins gramatura 75gr1m2 em bobin, pallets de madeira bruta 1160x1000, tray-pack 135, entre outros) que compõem embalagens utilizadas exclusivamente no transporte dos produtos industrializados pela pessoa jurídica. Essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação. O total subtraído, por esse critério, do valor da linha 2 e das fichas 6 e 12 da DACON (Bens utilizados como insumos), e que se refere às notas fiscais de entradas, foi, no trimestre, de R\$ 555.355.39 (quinhentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e trinta e nove centavos)

(...)

1.1. A Contribuinte se defendeu alegando, resumidamente, que:

“as embalagens utilizadas pela requerente, além de proteger o produto, tem efeitos promocionais, elevam as despesas, motivam a compra do produto em vista da marca apresentada, e servem e embalagem de apresentação valorizando a marca e produto da requerente, entre outros efeitos. Ademais, a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

2. aquisição de serviços de transportes não vinculados a operações de venda, alegando que os serviços de transporte vinculados à compra de produtos, transporte de funcionários, fretes de documentos e a fretes de produtos entre matriz e filial, entre outros, não se enquadram legalmente nem no inciso IX, art 3º, da lei 10.833/2003, nem no inciso II, art 3º, da mesma lei, bens e serviços utilizado como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Afirma a autoridade fiscal que apenas o transporte associado às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, é que dá direito ao creditamento a título da contribuição;

2.1. A Recorrente defende-se alegando que esses serviços são insumo de seu produto final destinado à venda, se referindo assim ao inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003:

O que podemos extrair desse inciso, é que também, quando o vendedor suportar o ônus do frete, quando da venda de seus produtos, também poderá apropriar o crédito, porém, essa é mais uma opção de crédito, e não pode ser entendido como uma restrição em relação aos serviços utilizados como insumos. Assim, se para aquisição de determinado insumo para a fabricação / produção do produto. é necessário o desembolso com o frete, este está também amparado pelo direito ao crédito. Da mesma forma, se para a fabricação / produção do produto, é necessário a utilização de serviços correspondentes esse também está amparado pelo direito ao crédito, entre eles: fretes pagos com o transporte dos funcionários que fazem a colheita da maçã. fretes pagos de produtos (insumos) entre matriz e filiais, entre outros.

Como os locais de produção, são distantes entre um e outro local, é necessário o pagamento de frete para o transporte dos produtos (insumos) que estão em estoque para o local de produção, a ser utilizado na formação do produto destinado à venda.

Alega, além disso, que existem inúmeras soluções de consulta da RFB que dão suporte ao seu entendimento.

3. aquisição de combustíveis e lubrificantes não caracterizados como insumos no processo produtivo, com o argumento de que os lubrificantes consumidos por diversos automóveis da contribuinte, bem como às aquisições de tintas, tinner, pneus e remédios, só dariam direito ao creditamento se fossem aplicados diretamente no cultivo da maçã.

Conforme os dispositivos regulamentares citados, no que interessa a este processo, porquanto o contribuinte é pessoa jurídica que tem como atividade' o "cultivo de maçã", obtém-se que dão direito a crédito os

bens e serviços utilizados como insumos no cultivo (fabricação) dos mesmos.

3.1. A Recorrente aponta em defesa que esses também são insumos de sua produção:

Mesmo porque, sendo a atividade da requerente / contribuinte, o cultivo de maçã, é necessário a preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades, para a garantia da formação e produção do produto, sendo necessário utilizar-se de máquinas e outros Equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes para a fabricação ou produção do produto da venda.

4. da depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por entenderem que esses ativos não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã", assim se expressando:

No período, a partir de 01/08/2004, somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004, conforme art. 31, da lei nº 10.865/2004. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º, do art. 3º, da lei nº 10.833/2003, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

Todavia, foi verificado o creditamento e encargos de depreciação/amortização sobre máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã, neste caso são outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção, razão pela qual efetuou-se a glosa dos bens relacionados no anexo I.

Conforme consta do referido anexo os referidos bens são carretão c/ rolete para transporte de maçãs, registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, bombas, condicionadores de ar, máquinas e equipamentos de escritório (computadores e calculadoras), e seladoras, entre outros.

4.1. A Recorrente defende que esses bens fazem parte de seu processo produtivo, sendo legalmente autorizada a aproveitar esses créditos.

A DRJ de Florianópolis/SC julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Contribuinte com base na seguinte ementa:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2005

**PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU
RESSARCIMENTO, COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO**

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS 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. As diligências, passíveis de serem promovidas em sede de julgamento administrativo, não se destinam a suprir a omissão na produção da prova por parte daquele a quem tal ônus incumbia, mas apenas à dirimição de dúvidas pontuais acerca dos elementos de prova trazidos aos autos.

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 materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofrem, 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. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas 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 às suas aquisições.

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

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que: estejam relacionados à aquisição de bens para revenda; sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem; estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto para a apuração de créditos da contribuição referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

Solicitação Indeferida.

A Recorrente apresenta o presente recurso voluntário apontando como argumentos, além dos ante apontados, que o rateio proporcional não foi objeto da manifestação de inconformidade, e que não se quedou a apresentar documentos que comprovassem seu crédito, apenas não foi instada a fazê-lo nos termos da IN n.º 600/2005, que quando regularmente intimada, a contribuinte apresentou composição de todos os créditos apurados. nota a nota, tanto é que o auditor fiscal em sua análise, pôde quantificar o que iria deferir e o que não seria deferido. Salienta-se que a intimação enviada pela Delegacia da Receita Federal em Joaçaba ao contribuinte foi totalmente cumprida pelo contribuinte. tanto é que no Despacho Decisório o auditor fiscal não se decidiu pelo indeferimento parcial por falta de documentos ou provas, muito pelo contrário, com os documentos e provas apresentados o auditor fiscal quantificou conforme o entendimento do mesmo do que seria ou não de direito de crédito ao contribuinte.

É o que importa relatar.

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

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

Antes de examinar as glosas feitas pela fiscalização entendo ser necessário examinar a argumentação da Recorrente de que apresentou as provas requeridas pela fiscalização não se furtando a apresentar mais documentos, se instada a fazê-lo.

Os artigos 3º e 4º da IN 600/2005 têm a seguinte redação (os destaques são nossos):

Art. 3º. (...)

(...)

§ 1º. A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...)

Art. 4º. A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Assim, apresentados os documentos e entendendo a autoridade que esses são insuficientes, a fiscalização deve determinar a juntada de documentos adicionais, esclarecimentos, determinar diligências para apurar a correção do pedido.

É de semelhante redação o artigo 76 da IN 1.300/2012, que assim se expressa:

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

No caso de ressarcimento de PIS e da COFINS o exame dos elementos que devem formar a convicção do julgador administrativo, especialmente ante o entendimento que tem sido dado por esse Conselho ao tema, deve ser minucioso.

É preciso ressaltar que a amplitude do conceito de insumos, para efeitos de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, vem sendo fonte de inúmeras controvérsias no âmbito do CARF, desde os primeiros julgados do então Segundo Conselho de Contribuintes (acórdãos n.º 203-12.469 e n.º 203-12.741, da 3ª C.). Dentre as decisões que versaram sobre a matéria, destacam-se, mais recentemente, os acórdãos n.º 9303-01.036 (Rel. Henrique Pinheiro Torres), n.º 930301.740 (Rel. Nanci Gama), da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e, da Terceira Seção, os acórdãos n.º 3202-00.226 (Rel. Gilberto de Castro Moreira Junior), 2ªC./2ªTO; n.º 310101.109, 1ªC./1ª TO (Rel. Tarásio Campelo Borges); n.º 310201.148, 1ªC./2ªTO (Rel. Luis Marcelo Guerra de Castro); n.º 3201000.959, 2ªC./1ª TO (Rel. Daniel Mariz Gudiño); n.º 3202000.411, 2ª C./2ª TO; n.º 3302-001.781, 3ªC./2ªTO (Rel. Desig. Fabiola Cassiano Keramidas); n.º 340101.715, 4ªC./1ªTO (Rel. Odassi Guerzoni Filho); n.º 3402001.661, 4ªC./2ªTO (Rel. Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça); n.º 3403001.766, 4ªC./3ªTO (Rel. Antonio Carlos Atulim).

A partir do exame dos julgados em referência, identificam-se três correntes, consoante síntese encontrada em declaração de voto da eminente Conselheira Susy Gomes Hoffmann no acórdão n.º 930301.740, a saber:

Pois bem, em rápida síntese podemos verificar três correntes de entendimento sobre o tema:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o acórdão Acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

*b) O termo 'insumo' indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o Acórdão nº 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. Neste caso os **insumos** referiam-se a serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica,*

crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Independentemente do meu entendimento pessoal o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho e que há uma tendência de que se mantenha, pela análise de cada caso.

Em linhas gerais esta terceira corrente possui duas vertentes que não são conflitantes entre si:

- a) Os insumos viriam de todos os bens e serviços que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada (diretos e indiretos para a produção do bem ou serviço);
- b) Os insumos que geram o créditos são aqueles bens ou serviços imprescindíveis ao processo produtivo.

Volto, por fundamental, à um trecho da declaração de voto da Conselheira Susy Gomes Hoffmann no acórdão n.º 930301.740, ante citado:

Há que ser observado que no presente caso concreto, o motivo da glosa de tais bens foi a interpretação das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, na interpretação de que tais bens não foram consumidas diretamente no processo produtivo.

(...)

É óbvio que a roupa utilizada pelo funcionário não é “consumida” no processo produtivo, mas é, evidente, essencial, por determinação legal, ao processo produtivo.

Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão a quo, “a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme”, eis que os uniformes seriam “de livre uso e escolha de modelo pela empresa”, enquanto que a indumentária “é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público”.

Assim, adotando as razões constantes do Acórdão desta Egrégia 3ª. Turma anteriormente citado e da relatoria do Conselheiro Henrique Torres:

Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os

gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

(grifos colocados por esta conselheira)

Assim, entendo que todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção dos serviços e bens por ela realizada devem servir de crédito para apuração do PIS e da COFINS.

Mas, ainda resta saber como delimitar estes gastos gerais que geram o crédito? Quais os bens e serviços que podem ser considerados insumos para fins de gerar crédito para apuração do PIS e da COFINS?

Infelizmente que não há como se ter uma resposta única para todos os casos, de tal maneira que sempre será necessário verificar se para a produção daquele bem ou daquele serviço aquele bem ou serviço utilizado seria classificável como insumo para fins de crédito.

Importante adotar as lições de José Antonio Minatel (conceito de receita), Natanael Martins, e de Marco Aurélio Greco, especialmente quando apontam que para se verificar quais os bens e serviços podem ser tidos como insumo, há que se olhar que sempre estaremos frente a uma relação, que denota uma referibilidade.

Ensina o Prof. Marco Aurélio Greco ¹:

6. Insumo é conceito relacional Deste exame decorre que o termo “insumo” não indica uma substância em si (material, química, física etc). Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo (“X”) e algo (“Y”) perante o que “X” assim deve ser visto. É a maneira ou o modo de utilização do bem ou do serviço que determina a incidência da norma.

Na medida em que não é a essência do objeto, mas a relação que o une a alguma outra entidade, determinar quais bens ou serviços configuram insumo de dois referenciais:

- a) aquilo a que o bem ou serviço se relaciona; e,
- b) o modo e as características desta relação instaurada entre ambos.

No plano teórico, pelo menos duas são as perspectivas em que algo pode ser considerado insumo de outra entidade, conforme se coloque o foco de análise:

- a) num objeto físico; ou,
- b) numa atividade.

Uma vez que os referenciais podem ser objetos ou atividades a eles, indistintamente, vou me referir como “entidade”.

Qualquer que seja o referencial adotado, a relação que determina algo ser insumo de uma destas entidades precisa ser de tal ordem a ponto de uma qualidade ou característica delas estar na dependência do bem ou serviço em análise ("X")

Isto pode se dar na medida em que a existência de "X" repercute:

- i) na própria existência da entidade em referência (ela não existe sem "X");*
- ii) em determinada qualidade especial de que possa se revestir (seu padrão não é atingido sem "X"); e,*
- iii) a sua continuidade no tempo (não durará tanto se faltar "X"); ou alguma outra perspectiva que possa ser imaginada.*

Em todas estas hipóteses, o ponto de partida para determinar se algo está ou não sendo utilizado como insumo deve ser uma destas entidades, a partir do que caberá examinar se a relação que vincula os dois elementos apresenta certo grau de inerência (um tem a ver com o outro) e o grau de relevância de que esta inerência se reveste (em que medida um é efetivamente importante para ou outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores conseqüências).

Não é fácil, mas necessário analisar, em cada caso, se o bem ou serviço objeto do processo administrativo, pode ser classificado como insumo para fins de crédito de PIS e COFINS.

E, mais uma vez, é importante destacar que, o critério de julgamento vai necessariamente passar pela análise da relação entre o bem ou serviço produzido e os bens ou serviços utilizados para a sua produção.

(...)

Em conclusão, para a utilização do bem ou serviço como insumo para fins de creditamento para PIS e COFINS eu afasto a utilização dos conceitos de insumo previstos na legislação do IPI e também a afasto a utilização da legislação do IRPJ para a caracterização do insumo numa analogia ao conceito de custos e de despesas necessárias. Todavia, será relevante verificar, se o bem ou o serviço é inerente, essencial e necessário à realização/produção do bem ou do serviço.

Retornando a análise do presente caso e reiterando o ante exposto, tenho que o exame dos elementos que devem formar a convicção do julgador deve ser minucioso para que não se tome como insumo aquilo que insumo não o é e para que não se glosem valores, por outro lado, que não deveriam ser glosados.

A análise procedida pelos julgadores anteriormente, no meu modesto entender, foi superficial. Houve uma enorme confusão entre os diversos elementos glosados e uma generificação de usos como por ex., glosando o uso de *Pallets* indistintamente se usados para a etapa de transporte, para a etapa de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem, ou a que decorre de exigências sanitárias, *ex vi* da Portaria SVS/MS (Secretaria de

Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) n.º 326, de 30 de julho de 1997, item 5.3.10, 8.8 e 8.8.1, que obrigam a paletização nos casos apontados na referida norma².

Tenho que é impossível a essa turma examinar com cuidado e com desvelo o processo tal como se encontra e que, nesse sentido, é nosso dever transformá-lo em diligência para que sejam apresentados mais elementos que servirão à nossa tomada de decisão e para a formação da convicção da 3ª Turma da Câmara Superior, se necessário.

No mais, é a própria Lei que fixa o dever da autoridade em zelar pela instrução na busca da verdade material, a teor do disposto na Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, artigo 29³, artigo 36, inteligência do artigo 37, artigo 38 e artigo 39⁴.

Diante do acima exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a delegacia de origem:

1. Intime a Recorrente para que, no prazo de 60 dias:

1.1. Apresente pormenorizadamente uma descrição do seu processo produtivo apontado justificativa para o aproveitamento de cada um dos insumos que foram glosados.

1.2. Junte aos autos notas fiscais representativas das aquisições de embalagens informando se as mesmas tem natureza “oneway” (não retornáveis).

² “5.3.10 – Os insumos, matérias-primas e produtos terminados devem estar localizados sobre estrados e separados das paredes para permitir a correta higienização do local.

8.8 – Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados:

8.8.1 – As matéria-s-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.”

³ Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

§ 1º. O órgão competente para a instrução fará constar dos autos os dados necessários à decisão do processo.

§ 2º. Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.

⁴ Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º. Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º. Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

Processo nº 13986.000025/2006-11
Resolução nº **3801-000.741**

S3-TE01
Fl. 987

1.3. Aponte, com base no processo produtivo apresentado e com base nas glosas realizadas nos itens 2, 3 e 4 do relatório supra, em que situação são utilizados os equipamentos, serviços e combustíveis e lubrificantes ali informados.

2. Proceda a autoridade o exame dos elementos apresentados pela Recorrente, inclusive mediante diligência aos locais de produção, se necessário, para confirmar a veracidade das informações prestadas.

3. Havendo alguma divergência intimar a Contribuinte para se manifestar no prazo de 15 dias.

4. Retornar esse processo para o CARF para julgamento.

É como voto,

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator