



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

Processo nº 13986.000025/2006-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-000.624 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria PIS/PASEP. RESSARCIMENTO.
Recorrente AGRÍCOLA FRAIBURGO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULAÇÃO.

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/Cofins o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importa na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE, PLÁSTICO BOLHA, ETIQUETAS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.

As despesas na aquisição de embalagem, plástico bolha, etiqueta e outros itens semelhantes utilizados como embalagem para transporte do produto acabado não se enquadram no conceito de insumo.

CONCEITO DE INSUMO. PNEUS PARA TRATORES E MÁQUINAS AGRÍCOLAS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento com as despesas de aquisição de pneus de tratores e/ou outros tipos de máquinas agrícolas por empresa que tenha por atividade a produção agrícola.

DESPESAS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E DOCUMENTOS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.

As despesas com transporte de funcionários, de documentos, de equipamentos para conserto não são passíveis de serem creditadas por não se enquadrarem nem no conceito de insumo, nem no conceito de frete em operação de venda.

DESPESAS COM TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR PARA A SEDE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento das despesas de transporte de maçã do pomar até a sede, onde será armazenada, por empresa que tenha por atividade a produção agrícola.

RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a: frete no transporte de maçã dos pomares para a sede da empresa em Videira/SC; nota fiscal nº 586, de transporte de material de irrigação; e aquisição de pneus de tratores e/ou de outras máquinas agrícolas. Deram provimento em maior extensão a conselheira Maria Eduarda Câmara Simões, para reverter as glosas de embalagens de transporte, e o conselheiro Alan Tavora Nem, para reverter as glosas de embalagens de transporte, excetuando-se os pallets.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Larissa Nunes Girard (Presidente).

Relatório

Trata o processo de pedido de ressarcimento de PIS/Pasep – Mercado Interno, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2005, no valor de R\$ 19.530,15, relativo ao 4º trimestre/2005, apresentado por meio de formulário e instruído com planilha de cálculo do crédito de PIS/Pasep, cópias de notas fiscais de entrada e de saída, do livros registro de entradas, registro de saídas, diário e razão, do Dacon e da DCTF (fls. 3 a 822). Informou que se enquadrava como pessoa jurídica com receita de exportação e utilizava o método de rateio proporcional para apropriar os créditos relativos à exportação e ao mercado interno.

Por meio de Despacho Decisório e Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal às fls. 835 a 862, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba decidiu pelo deferimento parcial, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 8.770,00, em decorrência da glosa dos gastos relacionados com a) embalagens destinadas somente ao transporte de produtos industrializados; b) fretes na aquisição de produtos e no transporte de funcionários, documentos e produtos entre matriz e filial, entre outros; c) aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes; d) encargos com depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

A partir deste ponto transcrevo o relatório da Resolução nº 3801-000.741, por bem descrever os fatos:

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 porquê, 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

juízo administrativo, não se destinam a suprir a omissão na produção da prova por parte daquele a quem tal ônus incumbia, mas apenas à dirimção 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, os 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.

No julgamento em segunda instância resolveu-se pela diligência, determinada por meio da Resolução nº 3801-000.741 nos seguintes termos (fls. 1.005 a 1.017):

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).*

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.

A recorrente atendeu à intimação, apresentando esclarecimentos e os documentos que se encontram às fls. 1.029 a 1.170.

A DRF/Joaçaba emitiu a Informação Fiscal nº 100/2018 (fls. 1.173 a 1.189), por meio da qual apresentou o resultado do exame da nova documentação acostada aos autos, que não resultou, entretanto, em alteração da posição em que direito creditório no montante de R\$ R\$ 8.770,00.

Na sequência, deu-se ciência ao contribuinte, que apresentou manifestação tempestiva sobre a Informação Fiscal nº 100/2018, ressaltando seu direito de vir a apresentar Recurso Especial (fls. 1.197 a 1.220).

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A discussão que chega a este Colegiado diz respeito à definição das despesas que podem ser consideradas insumo, para fins de creditamento na apuração do PIS/Pasep no regime não-cumulativo.

A partir da decisão prolatada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, fica este Conselho vinculado à aplicação do conceito de insumo ali definido, uma vez tratar-se de decisão definitiva em julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos.

Assim, no tratamento da matéria deve ser adotado o seguinte entendimento, na forma como expresso na ementa:

*b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço** - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifado)*

Entretanto, para viabilizar a aplicação desse conceito, que carece de alguma objetividade, faz-se necessário trazer as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como suas:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.***

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

.....
*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, **casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.**(grifado)*

Ainda nesta busca de um contorno mais preciso dos parâmetros a serem adotados na análise da matéria, trago a idéia da subtração, na forma como posta no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG pelo Ministro Mauro Campbell Marques, como método para se testar o critério da essencialidade no caso concreto, já que no trecho acima é abordada de passagem. A ver:

*5. 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 o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados **e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.** (grifado)*

Um outro aspecto que deve ser apontado neste preâmbulo diz respeito aos embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, que já tiveram o provimento negado pelo Tribunal Superior, por não ter sido a questão suscitada anteriormente. Tais

embargos visavam ao esclarecimento sobre a possibilidade de se tratar como insumos as despesas cujo creditamento é expressamente vedado pela legislação.

Diante da não manifestação do STJ sobre esse aspecto, devo externar a minha interpretação. Cabe ressaltar, inicialmente, que toda a discussão sobre o conceito de insumo restringe-se à hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Como decorrência, nos casos em que o creditamento foi tratado de forma apartada, em inciso específico, como energia elétrica ou transporte, por exemplo, não cabe discuti-los como se insumos fossem nem, menos ainda, trazer os aspectos de essencialidade e relevância para fins de sua definição. Da mesma forma, naqueles casos em que é expressamente vedado em lei o desconto de créditos, não cabe a tentativa de introduzi-lo por meio de argumentos que demonstrem sua essencialidade ou relevância, como se insumos fossem. Essencialidade e relevância são critérios para insumo, apenas.

Dessa forma, podemos resumir que o conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de i) essencialidade, assim considerada pela sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Para além desses dois critérios, temos as hipóteses expressas de permissão ou de vedação ao creditamento, situações em que determinada despesa não pode ser tratada como insumo, ainda que eventualmente se enquadrasse no conceito. Nesses casos, o legislador destacou um tratamento específico, seja porque não se trata de insumo, mas é possível o creditamento sob determinadas condições (a ver, por exemplo, os demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), seja porque é vedado o creditamento, ainda que a despesa se enquadre no conceito de insumo (por exemplo, as hipóteses dos §§ 2º e 3º do art. 3º).

Por fim, a aferição do atendimento à condição para ser considerado insumo deve ser feita casuisticamente, a partir da análise do processo produtivo ou da atividade desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que, em respeito ao texto legal, entendo que somente pode ser considerado insumo o que foi utilizado para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, sendo inapropriado enquadrar neste inciso II os itens utilizados após concluído o processo produtivo, ou após concluída a prestação do serviço.

Esclarecidas as premissas adotadas, parte-se para a análise do caso concreto.

Relembremos que o contribuinte é um produtor de maçãs. Segundo o dossiê por ele apresentado, seu processo produtivo consistiria, grosso modo, de três etapas: implantação das macieiras (formação da muda, condução do terreno e outros), safra (cultivo, tratamento, poda e colheita) e *packing house* (armazenamento, classificação, embalagem e expedição). Ele destaca que a fase de *packing house* é o principal objeto do dossiê, em vista das maiores glosas terem ocorrido em relação a essa fase.

1. Embalagens destinadas somente ao transporte dos produtos

Segundo o Termo de Verificação (fl. 840), esta glosa contempla tampa de papelão exportação, fundo de papelão, plástico bolha, palete de madeira, saco plástico, bandeja plástica, cola e fita, entre outros, utilizados para o mero transporte da maçã colhida, hipótese

em que uma embalagem não pode ser considerada insumo, em contraposição à embalagem de apresentação, que seria permitida pela legislação do IPI, pois é incorporada ao produto durante o processo de fabricação, entendimento ratificado no julgamento de primeira instância.

Ainda sobre este item, de acordo com a Informação Fiscal nº 100/2018 (fls. 1.173 a 1.189), produzida a partir da diligência determinada pelo Carf, a demonstração de que parte das embalagens glosadas são do tipo *oneway*, ou seja, não retornáveis, não alterou o entendimento da unidade de origem em relação à impossibilidade de apropriação do crédito.

A recorrente, por sua vez, defende inicialmente que tais embalagens têm objetivo promocional, além de visar à proteção da fruta, pois comercializam produto conhecido tanto no mercado interno como externo. Além disso, a própria legislação trata a embalagem como insumo, seja por meio da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, sem fazer qualquer diferenciação entre tipo de embalagem, seja pelo Regulamento do IPI.

No Dossiê apresentado por solicitação na diligência (fls. 1.060 a 1.170), o contribuinte informa, em síntese, que, após a pré-classificação, os frutos ficam armazenados para posterior embalagem para venda; que o encaixotamento é parte do processo de produção; e que a linha de embalagem é o processo final de classificação e aperfeiçoamento do fruto, fase em que os produtos serão colocados nas bandejas de papelão, as bandejas em caixas, aplicado o plástico bolha, tampas, etiquetagem, paletização, amarração com cantoneiras, fitas e novamente levados para câmaras frias, onde vão aguardar a expedição. Destaca que as caixas de papelão, que geram o maior crédito de PIS/Cofins, foram glosadas e que todo o processo é essencial para a separação do produto por categoria e por mercado.

Entendo que não cabe razão à recorrente neste ponto, mas não pela fundamentação utilizada anteriormente, com a qual também não concordo.

Considero que na conceituação de insumo pelo STJ adotou-se um caminho, similar ao que prepondera no Carf, de que este conceito deve ser encontrado à luz da legislação própria de PIS e de Cofins, sem transpor definições e características do IPI ou do IRPJ. Se assim é definido, tal conduta deve ser adotada integralmente, não cabendo descartar a parte da legislação que não interessa (a exigência do contato entre a matéria-prima e o produto final no IPI), para manter apenas o que convém (dar à embalagem o tratamento de matéria-prima).

Insumo, no sentido mais simples e básico, seria aquilo que é necessário para produzir um bem. Tendo isso em mente, tratar a aplicação de embalagem como processo de industrialização e, por decorrência, considerar embalagem como equivalente a uma matéria-prima ou a um produto intermediário é uma liberalidade possível para o legislador, que entendeu conveniente fazê-lo para os propósitos do IPI – mas não é um entendimento razoável ou lógico fora da tributação. Portanto, tenho que essa criação legislativa é específica para esse imposto e não pode ser transplantada para PIS/Cofins, cabendo ao julgador encontrar o sentido de insumo com base no disposto na legislação específica das Contribuições e no que foi decidido pelo STJ.

Nosso produto final é a maçã. Diante desse fato, e sem recorrer à legislação de IPI, não vejo como seria possível considerar uma tampa de papelão ou um plástico bolha como insumo de uma maçã. Não há dúvida de que os itens glosados neste tópico são relevantes para a proteção e o transporte do produto, assim como úteis para a classificação e separação da mercadoria, mas não compõem o processo produtivo, pois incorporados após a maçã estar

produzida. Para ser considerado insumo, deve o item atender simultaneamente aos critérios de relevância e de participação no processo produtivo.

Por esses motivos, entendo que a glosa às embalagens deve ser mantida.

2. Fretes na aquisição de produtos e no transporte de funcionários, documentos e produtos entre matriz e filial, entre outros

Segundo a fiscalização (fls. 842 a 845), cabe o creditamento para o frete desde que suportado pelo vendedor em operação de venda (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicada ao PIS) ou quando seja insumo (inciso II do art. 3º), não gerando crédito qualquer despesa de transporte, ainda que necessária para a atividade da empresa. Dessa forma, foram glosados as despesas com fretes na aquisição de produtos, transporte de funcionários, transporte de documentos, transporte de produtos entre matriz e filial, entre outros.

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte defende, basicamente, que os gastos com transporte devem ser tratados como insumo (inciso II do art. 3º), e não como frete, inciso IX (fls. 874 a 880).

A DRJ apontou inicialmente que concordava parcialmente com as glosas, tendo por base que fretes com transporte de funcionários e de documentos não geravam direito a crédito porque não vinculados ao processo produtivo, mas que o frete na aquisição de produtos e de transporte de produtos entre matriz e filial permitiriam descontar créditos, em tese. Todavia, negou provimento também neste ponto porque o contribuinte incluiu nessa rubrica diversos fretes cujo creditamento não seria cabível, como transportes diversos (genérico), fretes de envelopes/documentos/malote, transporte de impressora para conserto, transporte de equipamentos diversos (genérico), entre outros, sendo que, após intimado a apresentar a listagem de notas fiscais com as devidas explicações, não providenciou a informação demandada. Em suma, neste quesito a DRJ manteve a glosa porque as informações eram inconclusivas ou porque apontavam para fretes não aptos à geração de créditos.

Da diligência não vieram muitos esclarecimentos a respeito deste tópico. Transcrevo dois trechos da Informação Fiscal nº 100/2018 que entendo relevantes:

Um dos pontos mais controversos em relação a apropriação de crédito de PIS/COFINS não cumulativo, diz respeito, ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa, em virtude do processo produtivo, por exemplo, o envio da maçã de um ponto de coleta para unidade de processamento e resfriamento. Tal vedação decorre do fato que referidas despesas não se constituem em insumos utilizados na produção de bens destinados à venda e nem tampouco a fretes na operação de venda de mercadorias.

.....

Conforme arquivo digital apresentado, a descrição do transporte foi genérica e imprecisa, como: transportes diversos. Neste sentido, a correta relação/identificação do transporte com o produto/insumo adquirido e, por consequência, a pertinência com a apropriação do crédito, não foi apresentada, quando da fiscalização e, nem tampouco, em resposta a presente

diligência. Por esse motivo, não houve alteração em relação aos valores glosados.

Já em relação a outros transportes identificados como: Transporte de documentos (compra de frutas), transporte de documentos (Vacaria), frete Vacaria a Fraiburgo, transporte aéreo, caminhão para transportar produtos e materiais dvs, caminhão para transporte de rolo compactador da FI, serviço malote (diretoria), entre outros, não atendem aos requisitos da legislação para apropriação do crédito, não ensejando, portanto, direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo.

Transcrevo a manifestação do contribuinte na diligência (fl. 1.164):

Nesse sentido quando assume-se o custo do frete, que está vinculado aos insumos que serão aplicados na produção, gera-se a possibilidade de aproveitamento dos Créditos de PIS e COFINS além dos referidos insumos, também o do frete necessário para o transporte do insumo até as dependências da empresa.

Portanto, os insumos como fretes estão em várias fases do processo produtivo, desde as compras para produção da fruta no campo, compras para manutenções no Packing House, compras de embalagens, compras de imobilizados, compras de combustíveis e lubrificantes, compras de materiais diversos e outros, transferência da produção de maçã do pomar até o local de armazenagem, onde devido a estarem vinculados aos insumos principais possibilitam os créditos de PIS e COFINS, e sem o serviço de transporte contratado, não há como a empresa receber em seu estabelecimento os insumos ou produtos.

Pelo exposto, requer-se a manutenção dos créditos apropriados pela Recorrente. (grifado)

Como bem apontado pela DRJ e pela fiscalização, diante de uma explicação genérica, à base de exemplos, e não de esclarecimento e demonstração sobre cada nota fiscal glosada, fica difícil dar razão ao contribuinte. A consulta à tabela constante às fls. 843 a 845 do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal nos mostra que o item mais frequente são os “transportes diversos”.

Entretanto, tenho uma divergência, em tese, quanto ao transporte da maçã do pomar para a armazenagem pois, dadas as características desta atividade produtiva, que se dá ao ar livre, levar a fruta do campo para dentro de uma edificação me pareceria o mínimo para se entender o produto como “finalizado”, “entregue”. E me parece que há esclarecimentos sobre este ponto trazidas na diligência, embora em outro tópico (depreciação do ativo imobilizado). Lá se explica que o contribuinte possui 4 pólos produtivos (pomares) e 1 pólo de processamento de frutas, que é a sede da empresa. Assim, os transportes realizados de Vacaria/RS, Urupema/SC, Água Doce/SC e Fraiburgo/SC para a sede, em Videira/SC, seriam passíveis de desconto, se as notas permitirem a identificação dessas operações.

Além disso, a leitura da tabela juntada ao TVF, mostra a existência de uma nota fiscal que entendo estar inequivocamente relacionada com o processo produtivo e ser relevante, que é o transporte do material de irrigação.

Por esse motivo, afasto a glosa apenas em relação aos transportes de maçã dos pomares até a sede em Videira/SC e em relação à nota abaixo, mantendo as demais por ausência de demonstração do direito.

CFOP	Data Emissão	NF	Nome Fornecedor	Descrição Mercadoria	Valor
1352	07/12/2005	586	Cineara Transportes Ltda	Transporte de material completo de irrigação de V	1.300,00

3. Aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes

Quanto a este item, a DRF/Joaçaba reconhece a possibilidade de creditamento de gastos com combustíveis e/ou lubrificantes utilizados como insumo no cultivo de maçã, mas em duas situações efetuou glosa: a) despesas com gasolina e lubrificantes utilizados em automóveis (não utilizados no processo produtivo); e b) outros produtos colocados na rubrica “despesas com combustíveis e/ou lubrificantes”, mas que não correspondem ao título, como pneus, auto-peças, serviço de manutenção de ônibus, serviço de mecânica, remédios, glicerina, tinta, tinner, cola plástica, cimento e botijões de gás. Tal entendimento foi confirmado pela DRJ, na primeira situação, pelo fato de a quase totalidade das aquisições de gasolina ter sido efetuada nos postos da cidade para o abastecimento de automóveis e, na segunda, por não se tratar sequer de combustível ou lubrificante. Transcrevo do acórdão recorrido o seguinte trecho:

O que importa ressaltar é que a contribuinte, regularmente intimada a apresentar listagem das notas fiscais relativas aos créditos e cópias de seus registros contábeis, o fez não ofertando elementos suficientes à minudente identificação da natureza de cada operação. A descrição das aquisições de combustíveis e lubrificantes, constante dos documentos encaminhados pela contribuinte e transcrita as planilhas às folhas 851 a 856, é, no mais das vezes, excessivamente genérica; de outro lado, quando há uma melhor identificação da operação, a impossibilidade do creditamento fica demonstrada em face da falta de previsão legal. (grifado)

Argumentou o contribuinte que a atividade por ele desempenhada requer a preparação do solo, drenagem, entre outros, para os quais necessita utilizar-se de máquinas e outros equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes. Argumenta ainda que entende ter provado o direito com os documentos já apresentados. Do dossiê apresentado pelo contribuinte em resposta à diligência, extraio (fls. 1.165 a 1.168):

Para logística interna e externa da empresa são necessários tratores, empilhadeiras, máquinas e implementos agrícolas, que demandam consumos de combustíveis e lubrificantes.

No prosseguimento do processo produtivo, as máquinas como tratores e empilhadeiras são essenciais para carregar e descarregar os insumos que são utilizados no Packing House, como embalagens, produtos para conservação da fruta, defensivos agrícolas, bins vazios, outros equipamentos, e ainda necessários para expedição do produto final (venda), e inclusive para a locomoção das maçãs de um local para o outro.

A empresa dispõe de 09 (nove) empilhadeiras, dentre locadas e próprias, 3 (três) tratores, 3 (três) ônibus para transporte de seus funcionários, além de outros veículos que fazem o transporte de insumos e outros na área produtiva. Todos esses veículos demandam consumo significativo de combustíveis, lubrificantes, pneus, graxas e outros.

Ainda faz-se necessário destacar que a empresa tem uma grande demanda de energia elétrica no processo produtivo, na sua sede, onde é feito o processamento de maçã. A empresa conta com uma sala de máquinas, com um conjunto de motores geradores de energia, que são ligados no horário de ponta, visando a não utilização de energia elétrica da rede da CELESC (Centrais Elétricas de Santa Catarina), em virtude do alto custo da Energia entre os horários das 18:00 hrs até as 22:00 hrs.

O conjunto tem dois geradores com motores de 750 CV (cavalos de potência) cada um, gerando 400 kWh (quilowatt-hora) cada motor, onde, quando ligados tem-se um significativo consumo de combustíveis e lubrificantes, sendo em média, por hora, o consumo de combustível de cada gerador é de 150 litros.

Sendo nesses geradores, juntamente com os tratores, empilhadeiras e veículos, o maior consumo de combustíveis e lubrificantes da empresa.

Pelo o que se vê acima, a explanação da recorrente não guarda muita relação com os problemas apontados pela fiscalização. Não se discorda do aproveitamento do combustível utilizado por máquinas utilizadas no plantio da maçã, mas não é a esse gasto que se referem as glosas. Novamente temos uma defesa genérica.

Todavia, da análise da tabela de notas fiscais glosadas constante às fls. 846 a 851, tendo em vista o critério de relevância, entendo que seria cabível o creditamento das despesas com a compra de pneus de tratores e outras máquinas agrícolas, pois constatei não há apenas notas de compra de pneus de automóveis, mas também de pneus de grande porte (tratores e outras máquinas).

Concluo pela reversão da glosa em relação às notas fiscais de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas, apenas.

4. Encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 855 a 860), as glosas foram efetuadas em relação ao aproveitamento de encargos com depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, mas que não estavam ligados diretamente à produção de maçã, tais como retifica motor empilhadeira, carretão com rolete, registrador eletrônico de temperatura, automóvel, esmirilhadeira, bomba, conversor de frequência, balança, aparelho de ar condicionado, microcomputador, impressora, calculadora, câmera fotográfica, entre outros.

A explicação do contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade consistiu fundamentalmente em:

Conforme consta em relatórios inseridos no processo administrativo em exame, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), seladoras (embalagens), marcas utilizadas no produto da venda, registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda).

Ao que a DRJ negou provimento seja pelas máquinas e equipamentos não guardarem qualquer relação com o processo produtivo, seja porque os bens foram descritos de forma genérica e/ou sem identificação dos locais e/ou sistemas onde estão locados/aplicados (falta de comprovação da forma de utilização).

Da diligência, transcrevo a resposta do contribuinte na íntegra (fls. 1.168 a 1.169):

A Agrícola Fraiburgo possui 4 (quatro) polos produtivos - pomares e 1 (um) polo de processamento de frutas que é a sede da empresa. Nos polos produtivos a empresa tem 485,13 (quatrocentos e oitenta e cinco virgula treze) Hectares (cada hectare corresponde a 10.000,00 m²) de Pomares de Maçã, sendo dividido um polo produtivo em Vacaria-RS, um em Urupema-SC, um em Água Doce-SC e outro em Fraiburgo-SC.

Na sede da empresa em Videira - SC, onde é feito o processamento da maçã, esta conta com uma área construída de 40.164,00 (quarenta mil, cento e sessenta e quatro) m², sendo 1.100,00 (hum mil e cem) m² destinados a escritório, e o restante para áreas produtivas. Dentro da área produtiva existem muitas máquinas e equipamentos para manter todo o conjunto de processamento e armazenagem funcionando, sendo:

- Conjunto com 44 (quarenta e quatro) Câmaras Frias com capacidade para armazenar 33.322 (Trinta e três mil, trezentas e vinte e duas) toneladas de frutas, que são ligadas a uma série de equipamentos como compressores de ar, inversores de frequência, tanques de refrigeração, tanques diversos, analisadores de gás, conjuntos adsorvedores, além de uma série de outros equipamentos, tais como:*
- Conjunto de motores geradores de energia;*
- Máquinas para processamento da Fruta;*
- Diversos Tratores e Empilhadeiras;*
- Carretões para transporte da fruta;*
- Carrinhos Trans-pallets;*
- Computadores e periféricos;*
- Mesas, cadeiras;*
- Além de uma série de outros imobilizados.*

Todos os imobilizados que são ligados a produção, como já descrito no processo produtivo (Anexo I), e esses aqui relacionados, nos possibilitam creditarmos de PIS e COFINS de acordo com a sua depreciação.

Pelo exposto, requer-se a manutenção dos créditos apropriados pela Recorrente.

Não prospera a tese de que tudo o que existe relaciona-se ao processo produtivo. Por certo que aquilo que encontramos dentro das edificações ou das propriedades que compõem a empresa relacionam-se com a sua atividade econômica, em sentido amplo, mas com certeza inúmeros bens, como mesa e cadeira, não pertencem ao conjunto dos insumos utilizados na produção de maçã e não se relacionam com o processo produtivo no sentido aplicado na legislação de PIS/Cofins.

Cabe lembrar da explanação contida no voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, adotado como razão de decidir no REsp nº 1.221.170/PR, na parte em que faz o exercício de aplicação dos critérios de essencialidade e relevância ao caso concreto. Lá tínhamos um fabricante de ração animal e, nesse contexto, a ministra entendeu, em princípio e a depender da instrução probatória, que poderiam ser considerado insumo a despesa relacionada a água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual. Por outro lado, excluiu veículos, seguros, viagens, conduções e despesas gerais comerciais, aí incluído comissão de vendas, fretes, promoção, propaganda e telefone.

Trago o exemplo para apontar que não é cabível pretender que tudo se relaciona com o processo produtivo. E o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é claríssimo quanto a este aspecto, a ver:

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

.....
*VI - máquinas, equipamentos e outros bens **incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos** ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*
.....

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:
.....

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos **incisos VI, VII e XI** do caput, incorridos no mês; (grifado)*

Dada a resposta genérica à diligência, ainda que houvesse alguma glosa que, em tese, pudesse ser revertida, diante das incertezas que permanecem quanto a alguns itens (leitor portátil, bomba, proc. 826795684 mista festival-classe 32) e a certeza de deve ser

Processo nº 13986.000025/2006-11
Acórdão n.º **3002-000.624**

S3-C0T2
Fl. 1.240

mantida a glosa em relação a outros (ônibus, impressora laser, aparelho celular), nego provimento neste quesito.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso voluntário em relação aos seguintes itens do voto: item 2) fretes, para afastar as glosas em relação aos transportes de maçã dos pomares até a sede em Videira/SC e em relação à nota nº 586, de transporte de material de irrigação; item 3) combustíveis e lubrificantes, para afastar as glosas às notas fiscais de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard