



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

Processo n° 13986.000067/2005-62
Recurso n° 13.986.000067200562 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.692 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria PIS - NAO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO
Recorrente AGRÍCOLA FRAIBURGO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ÔNUS DA PROVA.

Desperdiçadas as oportunidades oferecidas pelo Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, para que o contribuinte apresente as provas documentais capazes de elidir a imputação, de se fiar o julgador nos documentos constantes dos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO DE INSUMOS. IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

Na legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos não existe um comando para que, visando a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei n° 9.363, de 14 de dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei n° 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei n° 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem identificados com o processo produtivo da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DO PRODUTO FINAL. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Dadas as características especiais do produto final comercializado pela empresa - maçãs -, de se permitir o aproveitamento dos créditos originados dos gastos com embalagens, ainda que possam ser consideradas como “de transporte”, visto que o que se busca neste caso é a preservação das características finais do produto, do estabelecimento produtor até o consumidor final.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

De não se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes outros que não apenas relacionados às operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES RELACIONADOS COM A PRODUÇÃO, AINDA QUE DE FORMA INDIRETA. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO UTILIZADO NO REFEITÓRIO DOS ALOJAMENTOS DOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

De se admitir os créditos originados dos gastos com gás liquefeito de petróleo utilizado nos alojamentos dos empregados, porquanto relacionados, ainda que indiretamente, com a produção, constituindo-se, portanto, em insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO CALCULADOS SOBRE ITENS DO IMOBILIZADO RELACIONADOS COM A PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

De se admitir os créditos originados dos encargos de depreciação calculados sobre itens do imobilizado da empresa e perfeitamente identificados com seu processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS COMUNS ENTRE AS RECEITAS NO MERCADO INTERNO E AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE OUTRAS RECEITAS.

Por “receita bruta total auferida no mês”, a que se refere o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, dispositivo invocado pelo Fisco para se obter o percentual a ser aplicado na vinculação dos custos, despesas e

encargos comuns às receitas no mercado interno e às receitas de exportação, deve ser compreendida apenas aquelas decorrentes da “receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia”, consoante, aliás, preceitua o § 1º, do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Desta forma, não há que referido cálculo ser integrado por “Outras Receitas” e pelas “Receitas Financeiras”.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto aos gastos com combustíveis e lubrificantes e quanto aos serviços de transporte [fretes], neste caso [envolvendo apenas os gastos com fretes], os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Adriana Oliveira e Ribeiro, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos votaram com o Relator pelas suas conclusões, justificando o voto pela falta de apresentação de provas. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir a ementa. Também por unanimidade de votos deu-se provimento quanto aos créditos originados dos gastos/aquisições de embalagens, despesas de depreciação das máquinas comprovadamente utilizadas no processo produtivo, e quanto ao rateio proporcional.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Adriana Oliveira e Ribeiro, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de saldo credor do PIS/Pasep apurado no primeiro trimestre de 2005 sob o regime da não cumulatividade, montando a R\$ 12.601,09, entregue pela interessada em 30/07/2005, por meio de requerimento, em face, segundo ela, não disporem os formulários estabelecidos na IN SRF nº 460, de 2004, de campos próprios para tanto.

A DRF em Joaçaba/SC analisou toda a documentação acostada pela interessada ao pedido e procedeu a glosas nos créditos e ajustes no saldo credor então apurados de sorte que este foi reduzido a zero, não tendo sido reconhecido, portanto, nenhum valor a ser ressarcido.

As glosas se deram em relação às aquisições de **embalagens** utilizadas exclusivamente no transporte de produtos industrializados pela empresa (maçã), por entender o Fisco que, consoante a regra do art. 4º, inciso IV e art. 6º, ambos do Decreto nº 4.544, de 2002, tais embalagens não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-lo em razão dos materiais e acabamento nelas empregados, ou seja, não podem ser consideradas como embalagens de apresentação.

Também em relação às aquisições de **serviços de transporte** o Fisco apontou ressalvas impeditivas para o aproveitamento dos créditos, sob o argumento de que, nos termos do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, somente os relativos às operações de venda é que seriam permitidos, enquanto que, no presente caso, a interessada teria apurado créditos em relação a gastos com fretes nas aquisições de produtos, no transporte de funcionários, de documentos e de produtos entre estabelecimentos da própria empresa, dentre outros.

Glosas foram efetuadas ainda em relação às aquisições de **combustíveis e lubrificantes** destinados a diversos veículos [automóveis], bem como tintas, *tinner*, pneus e remédios, por não serem tais gastos enquadrados como insumos, na acepção das regras definidoras de tal conceito, notadamente o art. 66 da IN SRF 247, de 2002.

Outra glosa se deu em relação aos **encargos com depreciação** sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, os quais, porém, em inobservância ao regramento legal, foram calculados sobre bens não ligados diretamente à produção (da maçã).

Por fim, apontou a fiscalização que o valor de “**Outras Receitas**” informado nos campos 7 e 09, da ficha 07 do *Dacon*, não teria sido considerado no cálculo de rateio e que, portanto, tais valores modificaram a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada rebateu todas as imputações do Fisco, ressaltando, inicialmente, que suas vendas [de maçã] não sofrem a incidência da contribuição.

Em relação aos créditos calculados sobre as aquisições de “**Embalagens**” a interessada argumentou que tanto as internas quanto as externas visam, além da proteção à integridade de seu conteúdo [a maçã], a sua proteção e promoção, inclusive no mercado

externo, consoante amostra que anexou. Desta forma, entende que não há como não considerar essas embalagens como subsumidas ao conceito de insumos que permitem o aproveitamento de créditos.

Quanto aos gastos com “Fretes”, argumentou a interessada que se trata de gasto necessário para a aquisição de determinado insumo utilizado na fabricação de seus produtos, o que o coloca também na mesma situação deste, ou seja, deve também ser considerado como insumo. Assim, defende a apuração de créditos sobre os serviços de transporte de funcionários que fazem a colheita da maçã, os fretes pagos para o transporte de insumos entre a matriz e as filiais, “entre outros”. Colacionou o entendimento manifestado por alguns órgãos regionais da Receita Federal constante de soluções de consultas.

Contra a glosa dos gastos com “Combustíveis e Lubrificantes” argumentou que também devem ser considerados como insumos vez que são utilizados nas máquinas e nos equipamentos voltados para a preparação do solo, drenagem, entre outras.

Em relação às glosas com os encargos de depreciação e amortização, refutou a argumentação utilizada para o Fisco e afirmou que tais valores referem-se a máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, citando o carretão com rolete [utilizado no transporte de maçãs], o registrador eletrônico de temperatura [câmaras frigoríficas], “entre outros”.

Por fim, contestou também o novo cálculo de rateio proporcional efetuado pela fiscalização em relação à suposta não inclusão de **outras receitas**, por entender, de um lado, ter preenchido o Dacon segundo as instruções ali contidas e, de outro, ter faltado embasamento legal a tal proposição.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, todavia, não acolheu a nenhum dos argumentos da interessada e manteve na íntegra o não reconhecimento de qualquer crédito a ser ressarcido pelas razões a seguir resumidas.

Inicialmente a instância de piso fez considerações sobre o ônus da prova em pedidos de ressarcimento concluindo que, no caso específico, a interessada teria se limitado a “apresentar listagens, registros contábeis e documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilitou a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos”. Acresceu que “quando tal imprecisão na identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir essa omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus *onus probandi*) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, como acima foi exposto, tais institutos não se destinam a tanto”.

Também fez considerações iniciais para se posicionar quanto ao que deve ser entendido por “insumos” para fins de aproveitamento dos créditos do PIS/Pasep, ao final da qual concluiu que, não obstante a polêmica que o tema encerra, o caráter vinculante dos atos normativos definidores do conceito obriga os agentes públicos que compõem a Administração Tributária a adotá-los. Assim, a definição de insumos deve ser buscada na IN SRF nº 247/2002, qual seja, aqueles 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.

Adentrando a cada um dos itens objetos da glosa, considera válida a adoção pela legislação do PIS/Pasep de conceitos buscados na legislação do IPI no que se refere ao estabelecimento de uma distinção entre “**embalagens de apresentação**” – cujos créditos seriam permitidos – e as “embalagens de transporte” – que não admitiriam a geração de créditos. Considerou a instância de piso que a falta de detalhamento da interessada na sua manifestação de inconformidade quanto ao tipo de embalagem cuja aquisição apurou créditos não permitem a correta definição acerca de qual delas poderia, de fato, propiciar o favor fiscal. Nem mesmo as fotos e amostras de embalagens juntadas pela interessada se prestaram a esse mister, haja vista que não houve uma identificação/vinculação delas de forma precisa com as notas fiscais de aquisição que foram objeto de glosa pelo Fisco. Assim, pesou e muito em seu desfavor o fato da interessada não ter carreado ao processo os documentos de aquisição das embalagens para as quais entende devesse ser aproveitado o crédito correspondente.

Em relação à glosa dos “**Serviços de Transporte - fretes**”, a DRJ apresentou uma retrospectiva da legislação sobre o tema, identificou as três formas possíveis para o creditamento, mas, ao final, considerou que a interessada, a exemplo do item anterior, não conseguira comprovar/demonstrar a sua correta identificação, valendo-se de uma descrição genérica – “transportes diversos” – o que inviabiliza o reconhecimento de seu direito, e isso mesmo concordando, em tese, com o aproveitamento de fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica relacionados a insumos utilizados na produção e/ou a produtos ainda em acabamento.

Quanto à glosa dos gastos com “**Combustíveis e Lubrificantes**”, identificou a instância de piso gasolina comum adquirida em pequenas quantidades, que, a seu ver, sugeriria a sua utilização não em veículos voltados para a produção, daí a procedência do entendimento do Fisco. Além disso, também não restou demonstrado pela interessada uma correta identificação dos demais valores constantes desta rubrica.

A glosa dos créditos originados dos “**Encargos de Depreciação e Amortização**” também foi mantida pela DRJ por esta entender que não houve a demonstração inequívoca por parte da interessada de que os bens do imobilizado sobre os quais foram apurados aqueles valores possuíam relação com o processo produtivo da empresa.

Por último e em relação ao “Rateio Proporcional”, de que trata o inciso II do § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, concluiu a instância de piso que não poderia mesmo o contribuinte ter deixado de considerar as “Outras Receitas”.

No seu Recurso Voluntário a Recorrente, em resumo, contra-argumentou, inicialmente, em relação ao “ônus da prova”, que o mesmo não foi transferido para o julgador porquanto o mesmo já faz parte do processo administrativo e, no presente caso, a composição ou a formação dos créditos foi inteiramente colocada à disposição da autoridade fiscal, a qual, por sua vez, procedeu a algumas glosas, não por falta de provas, mas, sim, em face do entendimento quanto ao direito ou não de fruir do benefício. Em outras palavras, entende a Recorrente que seu direito fora demonstrado ainda quando da análise do Fisco e não exatamente por ocasião da apresentação de sua Manifestação de Inconformidade, ocasião em que discutiu o “direito” propriamente dito em face das glosas efetuadas, estas perfeitamente quantificadas pelo Fisco.

Quanto às questões de direito envolvendo o aproveitamento dos créditos, praticamente repetiu suas considerações da manifestação de inconformidade.

Processo nº 13986.000067/2005-62
Acórdão n.º **3401-01.692**

S3-C4T1
Fl. 964

No essencial, é o Relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 03/10/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 03/11/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Ônus da Prova

Não obstante a clareza de que se valeu a DRJ para explicar que a oportunidade para a contestação das imputações desfavoráveis feitas pela autoridade fiscal se dera quando da apresentação da manifestação de inconformidade, a Recorrente persistiu em apenas alegar que já apresentara ao Fisco por ocasião da auditoria todos os documentos demonstrando seus créditos.

Não se apercebeu ela que o julgador precisa ser inteirado, e convencido, mediante apresentação de documentação hábil, de que o seu direito ao aproveitamento de créditos está mesmo sendo tolhido de forma injusta ou em desacordo com a lei.

Andou bem a instância de piso ao discorrer sobre o cabimento das diligências, de sorte que, em resumo, a Recorrente desperdiçou as duas oportunidades que lhe oferece o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para apresentar os documentos capazes de afastar aquelas glosas de créditos que, eventualmente, poderiam ser elididas mediante uma prova concreta de sua improcedência.

Desta forma, serão esses os argumentos dos quais me valerei para, consoante demonstrado quando da análise de cada tópico, rejeitar parte dos argumentos da Recorrente envolvendo as questões de prova documental.

Insumos

Peço vênia aos meus pares para reproduzir trecho da decisão da DRJ, que, preambularmente, delinhou muito bem o conflito existente na definição do que deva ser compreendido ou contido no conceito de “insumos” desde a vigência do regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins:

“Sobre o tema, não obstante o ainda pouco tempo de vida do novo regime, grandes divergências já surgiram, por exemplo, entre Administração Tributária, de um lado, e contribuintes, de outro. No caso da Administração, o conceito de insumos tem merecido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em” ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação “. Os contribuintes, a sua vez, contestam o entendimento administrativo, afirmando que a delimitação do conceito não está expresso nas Leis, e que, portanto, não cabe a imposição de restrição não posta em lei; esse entendimento tem sua gênese em uma interpretação isolada dos artigos 3º. das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, dispositivos estes que, ao preverem o creditamento em relação aos insumos adquiridos, o teriam feito mencionando "insumos" sem quaisquer delimitações.[...]”

Pois bem.

A Lei nº 10.637, de 30/12/2002, estabelece em seu artigo 3º que, “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, [...]”

Eu, em julgamentos anteriores, já adotei o mesmo posicionamento defendido pela Administração Tributária, o tendo feito para prestigiar a existência de uma restrição expressa numa instrução normativa, mais especificamente falando, no artigo 66 da IN SRF nº 247/2003, para o PIS/Pasep, e no artigo 8º da IN SRF nº 404, de 2004, para a Cofins.

Porém, após algumas reflexões, mudei de opinião.

A meu ver, a pretensa definição dada pela Administração do que seja “insumos” foi copiada integralmente de um dispositivo que trata dos requisitos para a fruição de créditos básicos do IPI, qual seja o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, sendo certo que na legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996.

Desta forma, o conceito legal de insumos que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

E nem deveria mesmo existir tal comando, pois, como se sabe, a incidência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos se dá apenas sobre as receitas e por conta disso essa não cumulatividade só pode ser concretizada mediante a utilização dos créditos originados das operações que deem ensejo à geração de receitas.

“Por isso é que a legislação do IPI, que faz referência apenas aos custos relativos à industrialização de bens (insumo como matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem), não poderia abranger todos os insumos na sistemática do PIS e da COFINS. Ora, se as receitas submetidas a tais contribuições não são oriundas apenas de vendas de produtos industrializados, os conceitos encontrados no IPI não são suficientes, portanto, para abarcar todos os custos que poderiam gerar crédito”¹.

Nessa mesma linha, em processo ainda em julgamento [apenas o voto do Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, foi proferido], REsp nº 1.246.317, Segunda Turma do STJ, o referido Relator assim se pronunciou: “conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a

¹ Trabalho ainda em construção intitulado "Os insumos no regime da não cumulatividade do Pis e da Cofins", de autoria da Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Bruna Garcia Benevides.

conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva.”

Vê-se, portanto, o descabimento da adoção das referidas instruções normativas como norte para o enquadramento no conceito de insumos.

De outra parte, comungo do mesmo entendimento daqueles que não admitem que sejam utilizadas as mesmas regras de “dedutibilidade” das “despesas e custos operacionais” válidas para a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, porquanto se mostram muito elásticas visto que referido imposto incide sobre o lucro e não sobre as receitas. Em outras palavras, nem todas as aquisições de bens podem gerar créditos no regime da não cumulatividade.

Após essas considerações, recorro à letra da lei garantidora do aproveitamento dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade, segundo a qual os créditos devem ser calculados em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No caso, tendo em vista que atividade da Recorrente é a produção e venda da maçã, passaremos a tratar as glosas de acordo com a segregação feita pela autoridade fiscal.

a) Créditos relativos às Embalagens

Como dito pela Recorrente, nem todos os valores a esse título foram glosados pelo Fisco, de modo que, dada a minha admitida dificuldade para enfrentar a infinidade de remendos em que se transformaram as regras da não-cumulatividade, considero prudente que saibamos quais, exatamente, foram os materiais não aceitos pela fiscalização.

E, consoante se observa na tabela constante do *Termo de Verificação e encerramento de Análise Fiscal*, de fls. 835/836, não foram considerados os créditos originados de gastos com embalagens tidas como “destinadas precipuamente ao transporte dos produtos elaborados”, a saber: *fundo papelão Mark IV; tampa papelão para caixas 9 k festa C/AC; fundo papelão para caixas 9 k; pallets de madeira bruta; tray-pack; sacos plásticos médios; fita polyester; orsa fundo mark IV; fundo papelão exportação; caixa plaform grencell platô; etiqueta tyvec chapada; lâmina de plástico com bolha; cola branca; etiqueta Tag cartão em papel couche; termógrafo registrador de temperatura digital; cantoneira eucatex; selo de aço para fita polyester; bandeja plástica para caixa de maçãs; redes para frutas; tampa de papelão exportação; cola vegetal não tóxica; tinta plástica branca; ribboneltrom zebra; ripa de madeira de pinus; fita adesiva para caixa; fita adesiva; e cola hot melt p/ máquina Pearson.*

Para manter a glosa, a DRJ foi buscar na legislação do IPI a distinção existente entre as “embalagens de apresentação” e as “embalagens de transporte”, bem como no conceito de “industrialização” a que alude o art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002, tendo concluído que, no caso, tratar-se-ia mesmo de caixas utilizadas exclusivamente para o transporte e não para a apresentação do produto ao consumidor final.

Além disso, considerou que não possuem características de embalagens, nem mesmo para transporte, os itens termógrafos registradores de temperaturas, as bandejas plásticas, as fitas adesivas e etiquetas plásticas, até porque, ressaltou a DRJ, não foi possível a identificação específica de suas destinações por parte da interessada.

Com a devida vênia, divirjo da respeitável decisão, exceção feita à glosa do item “termógrafo registrador de temperatura”, por este item, de fato, não guardar qualquer relação com um material de embalagem propriamente dita.

Por outro lado, e na linha do meu entendimento sobre o que deva ser considerado como “insumo”, não vislumbro a necessidade de separarmos as embalagens em dois tipos – de apresentação e de transporte – devendo ser admitidos aqueles créditos oriundos dos gastos realizados pela empresa para a preservação das características dos seus produtos durante o transporte até os pontos de venda.

No caso específico da maçã, que é apresentada ao consumidor final, via de regra, com uma pequena etiqueta afixada em seu corpo, envolta em “papéis especiais”, previamente acondicionada em engradados de madeira e/ou caixas de papelão, entendo que cada um daqueles itens listados acima tenha sido de fato utilizado nesse processo, o que permite o aproveitamento do crédito correspondente.

Nesse sentido, reproduzo ementa do julgamento da 2ª Turma do STJ, no AgRg no REsp 1125253/SC, de 15/04/2010, *verbis*:

“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. Decisão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.”

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso para admitir os créditos constantes dos materiais de embalagem listados na tabela inserida às fls. 835/836, **com exceção** dos valores relacionados ao “*termógrafo registrador de temperatura mod. Digital*”.

b) Créditos relativos aos serviços de transporte - fretes

Inicialmente, e não obstante todas as ponderações da Recorrente quanto aos gastos com o transporte de seus produtos, acabados ou não, entre seus próprios estabelecimentos, tenho comigo que a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às **operações de venda**.

Valho-me, inclusive, de entendimento do STJ a esse respeito, manifestado no REsp 1147902/RS, de 18/03/2010, a seguir transcrito:

Como dito pela instância de piso e por mim repetido nas considerações iniciais deste voto, a Recorrente não conseguiu se desvencilhar com sucesso do seu encargo de contrapor-se, mediante a apresentação de provas, às imputações feitas pelo Fisco, no caso, relacionadas às glosas dos gastos com combustíveis e lubrificantes.

Os dispositivos legais invocados pela Recorrente para fazer valer seu direito – o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e a alínea “b” do inciso I do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002 – na verdade conspiram justamente em seu desfavor, bastando a sua interpretação literal, vez que os combustíveis e lubrificantes ali referidos são aqueles considerados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Por isso mostra-se correto o procedimento do Fisco que não considerou válidos os créditos originados das aquisições com aqueles itens que, embora, em princípio, poderiam ser admitidos, a Recorrente não conseguiu comprovar sua relação com o processo produtivo. São eles o *gás utilizado no refeitório, a gasolina comum e a gasolina aditivada; lubrificação do toco; balde de graxa; redutor GTA; micro óleo anti corrosivo e óleo do motor.*

Também não podem gerar créditos os gastos que nada têm a ver com os “combustíveis e lubrificantes”, a saber: *peças para manutenção F-4000; câmara de ar, pneus, material para manutenção; lâmpada; medicamentos; sacos cimento; hospedagem; peças manutenção caixa direção hidráulica; projetos para câmara; peças manutenção ônibus; durepoxi e diárias e refeições.*

Assim, daquela relação constante das fls. 841/845, nenhum crédito há de ser admitido.

d) créditos relativos aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Neste item, o Fisco glosou créditos correspondentes aos encargos de depreciação, equivalentes a 1/48 avos dos valores de aquisição de bens contabilizados no ativo imobilizado da empresa [máquinas e equipamentos], os quais, porém, foram considerados como não ligados diretamente à produção, o que estaria em desacordo com o disposto no item III do § 1º do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

Nenhum reparo merece a decisão da DRJ que manteve as glosas dos créditos relacionados aos encargos de depreciação dos itens classificados no ativo imobilizado da empresa, mas, que, pelo próprio nome já revelam estar completamente desassociados do processo produtivo. São eles, os aparelhos de ar-condicionado; os notebooks; as câmeras fotográficas; as calculadoras financeiras; os microcomputadores; os telefones fixos e móveis; o registro de marcas; os automóveis de passeio [Gol e Santana] etc. Alguns desses equipamentos poderiam até propiciar o aproveitamento do crédito caso a Recorrente tivesse se dado ao trabalho de identificar a sua localização, o que, consoante já dito alhures, não ocorreu.

De outra parte, e não obstante a Recorrente não tenha trazido maiores detalhes ao processo acerca de como e onde são utilizados determinados itens de seu imobilizado, entendo que a sua nomenclatura por si só permite a sua identificação com o processo produtivo, de modo a permitir o aproveitamento dos créditos correspondentes aos respectivos encargos de depreciação ora glosados. São eles os seguintes itens, colhidos da tabela de fls. 850/853: *Registrador Eletrônico de Temperatura*, utilizado nas câmaras

frigoríficas; *Carretão c/ Rolete*, utilizado para o transporte das maçãs colhidas; *Distr. Pendular Calcáreo e Adubo Lancer 60*, utilizado na preparação do solo e pulverização da lavoura.

Desta forma, de se reverter a glosa efetuada em relação aos encargos de depreciação dos itens descritos no parágrafo anterior, mantendo-se as demais listadas na tabela de fls. 850/853.

e) Cálculo do “Rateio Proporcional”

De acordo com a fiscalização, a interessada teria deixado de incluir os valores constantes dos campos *07.Receitas Financeiras* e *09.Outras Receitas, Ficha 07 do Dacon* do 1º trimestre de 2005 no montante da *Receita Bruta Total*, para fins de obtenção do “rateio proporcional”. Eis como fundamentou a sua proposição:

“Inclusão de Receitas Não Consideradas pelo Contribuinte no Rateio Proporcional

A administração tributária ao regulamentar a matéria determina que a pessoa jurídica que efetuar, concomitantemente, operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno e exportação de produtos para o exterior, ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, com pagamento em moeda conversível, ou de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, deve segregar os custos vinculados às receitas de exportação, utilizando-se em sua determinação, a critério da pessoa jurídica, os métodos de:

a) apropriação direta, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual entre os custos vinculados à receita de exportação e os custos totais incorridos no mês, apurados por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

b) rateio proporcional, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual existente entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total auferidas no mês.

Os valores “Outras Receitas” informados nos campos 07 e 09, Ficha 07 da DACON, não foram considerados no cálculo de rateio e tais valores modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas auferidas pela empresa, e deveriam ter sido considerados pela requerente quando do preenchimento da DACON.

Nesse sentido, depois das inclusões citadas, os percentuais resultantes das operações do mercado interno

e externo em relação ao total de receitas estão demonstradas abaixo:

% EXPORTAÇÃO RECEITAS DECLARADAS		
	Merc. Interno	Exportação
Janeiro	100,00%	0,00%
Fevereiro	60,52%	39,48%
Março	42,91%	57,09%
Trimestre	56,16%	43,84%

(Grifos e destaques meus)

Com isso, e para o Fisco, a distribuição ou vinculação dos custos comuns e respectivos créditos a descontar às receitas no mercado interno e às receitas de exportação que acabou constando do *Dacon* na sua *Ficha 06* estaria errada.

Tome-se como exemplo o mês de fevereiro, em que, consoante se observa no *Dacon*, na *Ficha 06 – Apuração dos Créditos do PIS/Pasep Regime não-cumulativo* [fl. 13], o contribuinte valeu-se do percentual equivalente a 59,8712% para ratear, distribuir, vincular seus custos, despesas e encargos às *Receitas no Mercado Interno* e, conseqüentemente, do percentual equivalente a 40,1288% para vinculá-los às *Receitas de Exportação*.

Esses números foram obtidos pelo contribuinte, respectivamente, com a relação que fez entre os itens *01.Receita da Exportação de Bens e Serviços* [R\$ 1.126.739,36] e *02.Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos da Fabricação Própria* [R\$ 1.681.069,82], com a soma de ambas [R\$ 2.807.809,18].

Para o Fisco, entretanto, a obtenção dos referidos percentuais deveria levar em conta a existência das rubricas indicadas nos itens *07.Receitas Financeiras* [R\$ 17.527,26] e *09.Outras Receitas* [R\$ 28.724,66], de modo que, com a sua adição ao item *02* e levando-se em conta que o item *10. TOTAL DAS RECEITAS* na *Ficha 07* é de R\$ 2.854.061,10, os percentuais a serem utilizados seriam de 60,52% e de 39,48%, respectivamente, consoante fez constar da tabela que elaborou à fl. 847, reproduzida acima..

Na Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário a interessada alegou apenas ter seguido as instruções do *Dacon* para preenchimento da *Ficha 12* (sic²) e que ajuste algum deveria ser efetuado. Além disso, reclamou da falta de indicação do dispositivo legal infringido.

A DRJ, em socorro ao Fisco, visto que este não mencionara qual ato legal havia sido descumprido pela interessada, fez o que chamou de incursão nas normas que disciplinam o tal “rateio proporcional”, concluindo sua argumentação desta forma, *verbis*:

“[...]

Documento assinado pelo contribuinte. O correto é ficha 06, pois a ficha 12 é da Cofins!

Autenticado digitalmente em 23/03/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 23/03/2012

2 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 28/03/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 04/04/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

Diante disto, pode-se concluir que o legislador ordinário ao estabelecer o método do rateio proporcional previsto nos incisos II dos parágrafos 8º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, quis, efetivamente, dizer que somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, a incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins, respectivamente, nas alíquotas de 1,65% e de 7,6% é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

Assim, às receitas auferidas pela pessoa jurídica, em decorrência de vendas realizadas com isenção, não alcançadas pela incidência, com alíquota zero, de bens do ativo permanente, por não integrarem a receita bruta mensal sujeita à incidência não-cumulativa, base de cálculo para a aplicação e recolhimento das respectivas alíquotas não-cumulativas, também não integram o montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa utilizado na definição do percentual para o método do rateio proporcional, porque, de fato, sobre referidas receitas não há incidência e recolhimento, efetivo, do PIS e da Cofins.

No mesmo sentido, as receitas relacionadas no parágrafo anterior também não integram o montante da receita bruta total, auferidas em cada mês, para efeito de estabelecimento do percentual existente entre ambas as receitas, a ser aplicado na apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Conclui-se, assim, que o montante da receita bruta total, auferida em cada mês, para efeito de determinação do percentual existente entre ambas as receitas, para fins de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele encontrado após o somatório dos valores das receitas que foram, efetivamente, oferecidos às incidências e recolhimentos das citadas contribuições, nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

Como se percebe, pelo critério legal posto só poderia haver exclusão de receitas do montante da receita bruta total no cálculo do rateio proporcional, caso tais receitas não tivessem sido objeto de recolhimento das contribuições, o que não é o caso das "outras receitas" registradas pela contribuinte, pelo menos a partir do que da DACON e dos autos consta.

Correta mostra-se, portanto, a medida adotada pela DRF/Joaçaba/SC. Com isso, fica mantido o recálculo efetuado no âmbito do despacho decisório contestado.” (grifei)

Vê-se, pois, que já sabemos qual teria sido o dispositivo legal descumprido pela interessada, o qual possui o mesmo texto utilizado pelo Fisco para tecer suas argumentações e que foi reproduzido acima. Senão vejamos os incisos I e II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, a que se referiu a DRJ, *verbis*:

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

[...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.” (Grifos e destaques meus)

De outra parte, porém, admito aqui não ter conseguido entender o raciocínio elaborado pela DRJ, bem como a sua conclusão, de sorte que, não tendo a instância de piso se prestado a demonstrar com números sua pretensão, não consegui também identificar sua relação com aquele quadro de percentuais elaborado pela fiscalização.

Em outras palavras e com a devida vênia, entendo que a DRJ não teve êxito em comprovar ou demonstrar porque ratificava o procedimento do Fisco.

É que, salvo engano de minha parte, o dispositivo legal que teria sido descumprido pela interessada trata de um “rateio proporcional” dos custos, despesas e encargos comuns numa situação em que há, de forma concomitante, receitas submetidas ao regime da não cumulatividade e de receitas submetidas ao regime da cumulatividade.

Todavia, não é o caso da interessada, que, consoante se observa no seu *Dacon*, auferiu única e exclusivamente receitas submetidas ao regime da não-cumulatividade.

De todo modo, e até para conferir a procedência dos argumentos da Recorrente – alegou falta de base legal para tanto e que simplesmente obedecera às instruções constantes do “PGD” da *Dacon* – recorri à leitura do “Ajuda” do referido “PGD” do *Dacon* versão 2.0, e lá encontrei, para preenchimento da linha 06/02 – *Bens Utilizados como Insumos* [o que vale para as demais despesas e encargos comuns], as seguintes orientações, as quais reproduzo numa tabela lado a lado para que sejam comparadas:

Pessoa Jurídica Sujeita às Incidências Não-Cumulativa e Cumulativa	Pessoas Jurídicas com Receitas de Exportação
---	---

Pessoa Jurídica Sujeita às Incidências Não-Cumulativa e Cumulativa	Pessoas Jurídicas com Receitas de Exportação
<p><i>Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep em relação apenas a parte de suas receitas, <u>deve informar nessa linha, exclusivamente, os custos vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa, utilizando-se em sua determinação, em relação aos insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns às incidências não-cumulativa e cumulativa, a critério da pessoa jurídica, os métodos de:</u></i></p> <p><i>a) [...] ou</i></p> <p><i>b) <u>rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas no mês.</u> (grifei)</i></p>	<p><i>A pessoa jurídica que efetuar, concomitantemente: I - operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno; e II – exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, <u>deve informar, na coluna Receita de Exportação, os custos vinculados às receitas de exportação, utilizando-se em sua determinação, em relação aos insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns ao mercado interno e à exportação, a critério da pessoa jurídica, os métodos de:</u></i></p> <p><i>a)[...] ou;</i></p> <p><i>b) <u>rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas no mês.</u> (grifei)</i></p>

Se bem observarmos, verificaremos que as orientações contidas no lado esquerdo da tabela são a reprodução exata do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, mencionado e também reproduzido acima. E nesse dispositivo legal, ou melhor, logo mais acima dele, no seu parágrafo 7º, vamos observar que ele foi redigido para tratar das situações em que apenas uma parte das receitas é submetida ao regime da não cumulatividade, e não na situação em que concomitantemente o contribuinte auferir receitas no mercado interno e no mercado externo, como, aliás, é o caso.

Com isso quero dizer que não vislumbro nenhum dispositivo legal específico tratando sobre a forma de rateio a ser utilizado para vincular os custos, despesas e encargos comuns às receitas no mercado interno e às receitas no mercado externo, que não aquelas orientações constantes do *Dacon* reproduzidas no lado direito da tabela acima.

Mas, supondo que alguém mais arguto localize referido dispositivo no cipoal legislativo que versa sobre a não cumulatividade do PIS/Pasep, creio, ainda assim, que o reparo de ofício determinado pela fiscalização e mantido pela DRJ não pode prosperar.

É que a distribuição ou o rateio dos créditos, ou, com outras palavras, a vinculação dos custos, despesas e encargos comuns às receitas obtidas no mercado interno e às receitas obtidas no mercado externo deve levar em conta a relação percentual existente apenas entre a receita bruta total, por esta compreendida apenas aquelas decorrentes da “receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia”, consoante, aliás, preceitua o § 1º, do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Para mim, resta claro que a proporção que se deseja obter é apenas em relação às duas possíveis formas de venda dos bens/serviços, quais sejam, no mercado interno e no mercado externo.

Portanto, dou provimento ao recurso para afastar o reajuste feito de ofício pelo Fisco em relação ao “rateio proporcional”, de modo que não sejam consideradas as rubricas “Outras Receitas” e as “Receitas Financeiras”.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para admitir os créditos das embalagens, com exceção do item denominado como “termógrafo”; créditos dos encargos de depreciação calculados sobre os itens denominados como *Registrador Eletrônico de Temperatura*, utilizado nas câmaras frigoríficas; *Carretão c/ Rolete*, utilizado para o transporte das maçãs colhidas; *Distr. Pendular Calcáreo e Adubo Lancer 60*, utilizado na preparação do solo e pulverização da lavoura; bem como dou provimento para cancelar o ajuste feito pelo Fisco no “rateio proporcional”.

Odassi Guerzoni Filho