



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13986.000100/2004-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.411 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2020
Recorrente AGRÍCOLA FRAIBURGO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE

A embalagem para transporte garante a integridade do produto acabado e constitui insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, pois atende aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp 1.220.170/PR.

CRÉDITO. FRETES NA COMPRA E TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS

Os fretes incorridos nas compras e nas transferências entre estabelecimentos de insumos integram o custo de aquisição do insumo, motivo pelo qual podem ser computados na base de cálculo dos créditos, sob o amparo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos calculados sobre compras de embalagem para transporte e sobre os saldos desta natureza existentes em estoque em 31/01/04 e sobre fretes em aquisições de insumos e transferências de insumos entre estabelecimentos da recorrente.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não-cumulativa, relativos ao segundo trimestre de 2004.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo seu deferimento parcial (Despacho Decisório, às folhas 1931 e 1932, e Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, às folhas 1895 a 1930), fazendo-o com base no não acatamento da apuração de créditos em relação às seguintes operações:

(a) aquisição de embalagens destinadas somente ao transporte dos produtos industrializados: entendeu a autoridade fiscal que, dentre as embalagens adquiridas, estariam incluídas algumas que se destinariam apenas ao transporte de produtos elaborados, o que as descaracterizaria como "embalagens de apresentação" e justificaria sua exclusão da lista de embalagens passíveis de gerarem créditos. Em razão do critério adotado, não apenas foram efetuadas as glosas respectivas, como também foram excluídos, do estoque existente em 31/01/2004, para fins de cálculo do estoque de abertura passível de geração de créditos, os valores referentes às embalagens para transporte existentes em estoque até aquela data;

(b) aquisição de serviços de transportes não vinculados a operações de venda: a autoridade fiscal glosou os créditos apropriados pela contribuinte relativos a aquisição de serviços de transporte vinculados a compra de produtos, a transporte de funcionários, a fretes de documentos e a fretes de produtos entre matriz e filial, entre outros.

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;

(c) aquisição de combustíveis e lubrificantes não caracterizados como insumos no processo produtivo: a autoridade fiscal glosou os créditos relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos por diversos automóveis da contribuinte, bem como às aquisições de tintas, tinner, pneus e remédios, com base da afirmação de que só dão direito ao creditamento as aquisições de combustíveis e lubrificantes aplicados diretamente no cultivo da maçã;

(d) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: os créditos apurados no primeiro trimestre de 2004 foram glosados em razão de que estariam associados a "máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã" (folha 1872).

Irresignada com o deferimento apenas parcial de seu pleito, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador - mandato à folha 1968 -, a manifestação de inconformidade às folhas 1934 a 1957, na qual contesta a decisão da DRF/Joaçaba/SC, pelas razões a seguir expostas.

Inicialmente, no item 3.1.1., às folhas 1936 a 1943, contesta a contribuinte a glosa dos créditos relativos às aquisições de embalagens, discordando da assertiva fiscal de que as mesmas foram utilizadas unicamente no transporte de produtos e que não serviram à valorização da apresentação dos produtos ou a indicação promocional. Assim se expressa (folha 1937):

Na realidade, as embalagens utilizadas, tanto internas como externas, além da proteção à integridade de seu conteúdo (no caso específico a maçã), ainda tem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada pela requerente, o que conseqüentemente vem a valorizar o produto, elevam os insumos na elaboração dos produtos (veja-se os valores expressivos glosados), motivam a compra do produto, inclusive pela marca apresentada, e, caracterizando inclusive embalagem de apresentação, conforme se infere nas fotos anexas (Doc. 6).

Inclusive porquê, a marca da requerente é valorizada e conhecida, e ainda divulgada tanto no mercado interno como no mercado externo. A prova disso é a nova marca e embalagem que passou a ser usada no mercado externo a partir de 2007 para atrair novos clientes internacionais, de nome "snow apple", anexa foto ao Doc. 6.

Alega, também, que a legislação em vigor permite a utilização de créditos das compras de embalagens, considerada insumos pela requerente, sem a restrição imposta pela autoridade fiscal. Faz expressa remissão aos artigos 3.º e 6.º da Lei n.º 10.833/2003, ao artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e ao artigo 8.º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, para fins de afirmar que tanto a Lei quanto os atos da Receita Federal, quando tratam de insumos, o fazem incluindo entre eles as embalagens, sem quaisquer restrições, já que elas (as embalagens) fazem parte do produto final destinado à venda.

Menciona a contribuinte, ainda, disposições de outros tributos (IPI e ICMS) e de outra figura jurídico-tributária (o crédito presumido do IPI) que, a seu juízo, também autorizariam uma acepção ampla para o conceito de insumo. E faz referência a manifestações administrativas (consulta respondida pela SRRF da 2.a Região Fiscal e decisão da DRJ/Salvador/BA) que estariam a respaldar seu entendimento.

Na seqüência, no item 3.1.2, às folhas 1943 a 1947, insurge-se a contribuinte contra a glosa dos créditos relativos à aquisição serviços de transportes. Entende que "todos os bens e serviços utilizados como insumos, na fabricação de bens e produtos destinados à venda, são autorizados a escrituração de créditos, tendo o contribuinte / requerente agido de acordo com os ditames legais" (folha 1943). Alega que em relação aos serviços em geral utilizados como insumos, que englobam os serviços de transportes utilizados para o transporte das compras dos insumos, o direito de crédito está expressamente garantido pelo inciso II do artigo 3.º e pelo artigo 5.º da Lei n.º 10.637/2002; também os incisos II e IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, trariam esta garantia.

Em relação especificamente ao inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, argumenta a contribuinte que (folhas 1943 e 1944):

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.

Ao final deste item de sua manifestação de inconformidade, alega a contribuinte que seu entendimento está corroborado não apenas por soluções de consulta prolatadas por algumas SRRF (transcritas no texto), mas também pelos próprios termos das instruções de preenchimento da DACON e da alínea "b" do inciso I do parágrafo 5.º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002, que orientam no sentido de que os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, são tidos como insumos para fins de direito a crédito.

Em outro item de sua manifestação de inconformidade, o 3.1.3, às folhas 1947 a 1950, contesta a contribuinte a glosa de créditos relativos à aquisição de combustíveis e lubrificantes. Afirma que seu direito ao crédito está expresso de forma literal tanto no inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 quanto no inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, dispositivos estes que determinam o direito dos contribuintes de se aproveitarem de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Cita, ainda, os termos da alínea "b" do inciso I do artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002, que reproduz a autorização legal posta naquelas Leis.

A partir destes atos legais, argumenta a contribuinte que o Despacho Decisório da DRF/Joaçaba/SC impôs restrições não legalmente postas. Reafirma seu direito aos créditos, "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" (folha 1949).

No item 3.1.4, às folhas 1950 e 1951, a contribuinte faz menção à glosa efetuada em relação ao crédito associado ao estoque de abertura existente em 31/01/2004. Como a autoridade fiscal glosou créditos relativos a despesas com embalagens e, em face disto, acabou recalculando o valor dos créditos referentes ao estoque de abertura (pela exclusão dos créditos vinculados às embalagens objeto de glosa), limita-se a contribuinte a contestar o recalcule por via da reafirmação de sua discordância quanto às mencionadas glosas dos créditos de embalagens (item 3.1.1).

No item 3.1.5, às folhas 1951 a 1953, discorda a contribuinte da glosa dos créditos vinculados aos encargos com depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Assim se expressa:

Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos da linha 9/10 da ficha 6 da DACON (encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado), o valor de R\$ 105.468,48 (cento e cinco mil quatrocentos e sessenta e oito reais e quarenta e oito centavos), relativo encargos de depreciação, pois foram considerados que mencionados encargos não fazem parte de máquinas do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos de COFINS.

Conforme consta no anexo I do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos outros: absorvedor de CO2 (câmara frigorífica); arado (cultivo da maçã); adubadeira (cultivo maçã); bomba para água (cultivo da maçã); compressor de ar (câmara frigorífica); escadas (colheita da maçã); máquina mata formiga (cultivo da maçã), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda.

Entende a contribuinte que seu direito ao crédito está expresso de forma literal tanto no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 quanto no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, dispositivos estes que determinam o direito dos contribuintes de se aproveitarem de créditos calculados em relação a "encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês". Cita, ainda, os termos do artigo 4.º do Ato Declaratório SRF n.º 02/2003, no qual está expresso que "a apuração dos créditos decorrentes de depreciação e de amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens". Alega, assim, que "a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte" (folha 1953).

Ao final de sua manifestação de inconformidade, às folhas 1954 e 1955, resume a contribuinte suas razões de discordância, nos seguintes termos:

a) Das embalagens utilizadas como insumos, inclusive embalagens do estoque de abertura em 31.01.2004: *as embalagens foram consideradas pela análise fiscal como destinadas somente ao transporte dos produtos. Porém, 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 de 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.*

b) Das aquisições de serviços de transportes utilizados como insumos: *pela análise fiscal, apenas os fretes relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda autorizam o crédito do imposto, ignorando-se os fretes pagos quando da aquisição de insumos e prestação de serviços aplicados nos produtos das vendas e também de transferência de insumos entre um e outro estabelecimento. Nesse caso, também a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.*

c) Das aquisições de combustíveis e/ou lubrificantes: *pela análise fiscal, os combustíveis e lubrificantes não fazem parte do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos da COFINS, e por esse motivo foram desconsiderados. Porém, 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 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. A legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.*

d) Dos encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: *na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram desconsiderados os encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, pois foram considerados que mencionados encargos não fazem parte de máquinas do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos de COFINS. Conforme consta no anexo I do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: absorvedor de CO2 (câmara frigorífica); arado (cultivo da maçã); adubadeira (cultivo maçã); bomba para água (cultivo da maçã); compressor de ar (câmara frigorífica); escadas (colheita da maçã); máquina mata formiga (cultivo da maçã), entre outros,*

indispensáveis para a formação do produto da venda. A legislação argumentada e apresentada está em vigor, e não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

Em face do todo exposto, a requerente agiu em conformidade com a lei, na apropriação dos créditos pleiteados no processo administrativo, objeto de julgamento pelo despacho decisório em questão, motivo pelo qual, requer, o deferimento total dos créditos pleiteados com a reforma da decisão no despacho decisório.”

Em 15/08/2008, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão n.º 07-13.465 foi assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

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 dirimção de dúvidas pontuais acerca dos elementos de prova trazidos aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 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 DEPRECIÇÃO. 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.

Solicitação Indeferida”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, basicamente, repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS do 2º trimestre de 2004, vinculados a receitas de exportação, cumulado com Declaração de Compensação.

O Despacho Decisório n.º 599/2007 (fls. 1.951 e 1.952) acatou parcialmente os pleitos, em razão das glosas de créditos tratadas no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal – TVEAF (fls. 1.895 a 1.950).

A recorrente dedicava-se ao cultivo de maçã e a legitimidade dos créditos foi analisada com base em dispositivos da Lei n.º 10.833/03 e IN SRF n.º 404/04.

Com efeito, o Despacho Decisório data de 06/07/07, isto é, anterior à publicação da decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, de 24/04/18, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, que ampliou o conceito de insumos e declarou ilegais as disciplinas sobre creditamento previstas nas IN SRF n.º 247/02 e 404/04. Desta decisão, resultou a publicação do PN COSIT n.º 05/18, de 18/12/18, que versa sobre a repercussão no âmbito da RFB da referida decisão do STJ.

Aprecio os tópicos do recurso voluntário sob os títulos e na ordem em que foram apresentados.

“5.2. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS [item 2.2.1. do Despacho Decisório n.º 599/2007 – DRF (JOA)]

5.2.1. Embalagens (item 3 do Acórdão n.º 07-13.465/2008 - DRJ/FNS fls. 20 e ss.)”

Reproduzo trecho do TVEAF (fl. 1.900):

“(. .)

Caracteriza industrialização (ou produção, ou fabricação) qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original.

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 o produto é comumente vendido. (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º).

Isso posto, não podem ser considerados no cálculo do crédito, os valores decorrentes da aquisição dos materiais (tampa papelão exportação 18 kg marca br apple, plástico c/bolha p/bins gramatura 75gr/m2 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 do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação. (. . .)

(. . .)”

Em ambas as peças de defesa, consta a seguinte síntese dos argumentos de defesa (fls. 2.083)

“(. . .)

a) Das embalagens utilizadas como insumos, inclusive embalagens do estoque de abertura em 31.01.2004: as embalagens foram consideradas pela análise fiscal como destinadas somente ao transporte dos produtos. Porém, 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 de 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.

(. . .)”

A DRJ ratificou o entendimento de que somente embalagens para apresentação enquadram-se no conceito de insumos e, por conseguinte, podem gerar créditos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). E consignou que não foram carreadas provas de que, entre as glosas, havia embalagens de apresentação.

Examino a controvérsia.

Segundo relatado pelo próprio auditor fiscal (vide último parágrafo do excerto acima transcrito), as embalagens para transporte garantem a integridade do produto acabado, pelo que atendem aos requisitos de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no Resp 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos. Assim, constituem-se em insumos e podem ser computados na base de cálculo dos créditos da COFINS, sob o amparo do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Portanto, revento as glosas dos créditos sobre compras de embalagem para transporte.

Adicionalmente, pelos motivos acima expostos, também reverto as glosas das embalagens para de transporte que se encontravam no saldo de abertura de 31/01/04, sobre as quais foi calculado crédito, com base no art. 12 da Lei n.º 10.833/03.

“5.2.2. Aquisição de Serviços de Transportes (item 4 do Acórdão nº 07-13.465/2008 - DRI/FNS fls. 24 e ss.)”

A fiscalização somente admitiu créditos sobre fretes em operações de venda (inciso IX do art. 3 da Lei n.º 10.833/03), a saber (excerto do TVEAF, fl. 1.904):

“(. . .)

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram crédito de PIS/COFINS, códigos CFOP's 1352 e 2352 (fls. 1037 a 1071), foi incluído **fretes na aquisição de produtos, fretes de transportes de funcionários, fretes de documentos, fretes de produtos entre matriz e filial**, entre outros. Tais aquisições de serviços não encontra enquadramento legal nem no inciso IX, art 3º, da lei 10.833/03, nem no inciso II, art 3º, da mesma lei, bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(. . .)” (g.n.)

Extraio trechos do recurso voluntário, cujos argumentos são semelhantes aos da manifestação de inconformidade (fls. 2.019 a 2.021):

“(. . .)

Em relação aos serviços em geral utilizados como insumos, que engloba os serviços de transportes utilizados para o transporte das compras dos insumos, fazendo parte do custo dos produtos destinados à venda, assim dispõe o artigo 3º inciso II da Lei 10.833/2003:

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

Ainda na mesma Lei e artigo, no inciso IX encontramos um caso específico que dá direito ao crédito, quando se trata de operações de venda ou armazenagem:

“IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

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.

(. . .)

Reforçamos novamente que o contribuinte provou todos os valores de seus créditos, tanto é que o auditor fiscal quando de sua análise, separou todos os créditos, ou seja, aqueles que ele entendia de direito ao contribuinte, e aqueles que o mesmo entendia que não davam direito ao crédito, valorando os mesmos. Se o contribuinte não tivesse provado todos os créditos que estava requerendo, não haveria possibilidade dessa valoração pelo auditor fiscal.”

Destacou que o art. 66 da IN SRF n.º 247/02 e as instruções de preenchimento do DACON não contém as restrições impostas pela fiscalização. E colacionou ementas das Soluções de Consulta n.º 9/06 e 275/04, que versam sobre créditos sobre transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, e 143/2003, acerca de créditos sobre insumos para a prestação de serviços.

A DRJ concorda que os fretes em aquisições de insumos e no transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos devem ser considerados como insumos e, assim, gerar créditos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/03. Contudo, não determinou reversões de glosas, porque não haveria elementos nos autos que comprovassem a natureza dos fretes.

Ao exame.

De acordo com os artigos 301 e 302 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 9.580/18 - RIR/18), os gastos com transporte até o estabelecimento do contribuinte integram o custo de aquisição dos insumos. Da leitura destes dispositivos legais, depreende-se que também integram o custo de aquisição os fretes incorridos para levar a mercadoria até o local onde será industrializada. Desta forma, como são computados no custo de aquisição dos insumos, podem ser adicionados às bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, com fulcro nos incisos II dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Nesta linha, divirjo da recorrente, no que concerne à interpretação de que qualquer gasto com frete que tenha alguma relação com o setor industrial possa integrar a base de cálculo dos créditos (ex: transporte de empregados lotados na fábrica). O serviço de frete, em sua essência, não constitui insumo, pois não é direta ou indiretamente aplicado na produção de maçã. O cômputo na base dos créditos se dá em função do tipo de operação em que é utilizado (ex: compra de insumo, venda de produto acabado etc.).

Passo à suposta falta de comprovação das alegações, adotada pela DRJ como fundamento para não reconhecer créditos sobre fretes em compras de insumos e no transporte de insumos entre estabelecimentos da empresa.

No TVEAF, há tabelas (fls. 1.905 a 1.911), com a lista das notas fiscais de transporte glosadas e os dados correspondentes (número da nota fiscal, CFOP, fornecedor, “descrição mercadoria” e valor).

De fato, em muitos casos, as descrições são genéricas e a simples leitura das tabelas não permite que se conclua quanto à natureza do serviço tomado (ex: “transporte diversos”, “fretes diversos”, “frete” etc.).

Contudo, definitivamente, o conjunto probatório (notas e livros fiscais, lançamentos contábeis etc.) não pode ser tido como insuficiente, pois o agente atuante nele se apoiou para classificar os fretes de acordo com as operações em que foram empregados (ex: vendas, compras de insumos, transporte de empregados e material de escritório etc.).

Portanto, a glosa foi realizada por questão de direito - interpretação dos dispositivos da Lei n.º 10.833/03 - e não de prova.

Isto posto, adotando a classificação dos fretes realizada pelo agente fiscal, segundo a natureza da operação em que foi utilizado, voto por reverter as glosas de créditos sobre fretes incorridos em operações de compra de insumos e transferência de insumos entre estabelecimentos da recorrente.

Os demais gastos com fretes (ex: transporte de pessoal e material administrativo etc.) não integram o custo de aquisição de insumos e tampouco o frete com vendas, razões pelas quais as glosas devem ser mantidas.

“5.2.3. Aquisição de Combustíveis e ou Lubrificantes (item 4 do Acórdão n.º 07-13.465/2008 - DRJ/FNS fls. 30 e ss.)”

A fiscalização dispôs o seguinte (TVEAF, fls. 1.911 e 1.912):

“(. .)

O direito de crédito, em tese, a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, em relação a tais despesas encontra-se previsto no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003. A redação de ambos os dispositivos é idêntica e reconhece créditos em relação “a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”. A regra legal em foco está regulamentada, no caso do Pis, pelo art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF n.º 358/2003. No que respeita a Cofins, a regulamentação consta do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004.

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. As instruções normativas mencionadas definem como insumos os “bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”.

A partir dessa definição, aplicável aos bens que podem ser classificados como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens, constata-se que o combustível e/ou lubrificantes consumido pelos diversos veículos (automóveis), assim como tintas, tinner, pneus e remédios (Benegripe, Aspirina, Paracetamol, Hirudoid, Celebra 200 mg 10 cp, DiproSpan 1 AMP, Dexafenicol Col 5 ml, entre outros), não se enquadram como insumos, não ensejando, portanto, direito a crédito, impondo-se desta forma a glosa dos itens listados abaixo. (. .).

(. .)”

A recorrente alega que os custos com combustíveis e lubrificantes foram incorridos no âmbito do processo de produção (fl. 2.022). E que as “restrições” impostas pelo autuante não têm respaldo legal:

“(. .)

Senhor Conselheiro, note-se que as restrições impostas no Despacho Decisório, não se encontram nas vedações impostas por instrução Normativa ou nas leis supracitadas, o que in casu, respalda os créditos apropriados pela requerente.

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.

(. . .)”

E novamente cita a Solução de Consulta n.º 143/03, que, entre outros aspectos, admite créditos sobre combustíveis e lubrificantes necessários à prestação de serviços.

A DRJ ratificou o procedimento fiscal de cujo voto extraio as seguintes passagens:

“(. . .)

Como da listagem das aquisições de combustíveis e lubrificantes objeto de glosas se pode inferir (folhas 1912 a 1917), a contribuinte escriturou, sob dois CFOP (Código • Fiscal de Operações e Prestações) - 1407 (Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária - Entradas ou aquisições de serviços do Estado) e 2407 (Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária - Entradas ou aquisições de serviços de outros Estados) - aquisições de bens de variada ordem que evidenciam, por seus conteúdos, duas conclusões:

(a) primeiro, dentre as aquisições aparecem muitos produtos e serviços que sequer se caracterizam como combustíveis e lubrificantes, como é o caso de pneus, câmaras de ar, medicamentos (Biofenac, Cataflan, Parenzyme, Dolamin, Celebra, Profenid, etc.), atendimento médico a funcionários, cimento, recapagem de pneus, tintas, peças diversas, materiais diversos, creme dental;

(b) segundo, observando-se as aquisições de combustíveis listadas, percebe-se que a quase totalidade delas refere-se a aquisições de gasolina comum para o abastecimento de automóveis, efetuadas em postos de abastecimento da cidade. À evidência, nada há que permita inferir o uso destes combustíveis no processo produtivo da contribuinte.

Ora, as aquisições relativas ao primeiro grupo não podem ser objeto de creditamento, pelo simples fato de que não se referem a aquisições de combustíveis e lubrificantes. As do segundo também não podem gerar créditos, em razão de que não há evidência de que os combustíveis adquiridos tenham sido utilizados como insumo pela pessoa jurídica; como o creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes não se estende a toda e qualquer aquisição efetuada a este título, torna-se imprescindível, para a definição quanto à existência ou não do direito, a minudente identificação da natureza das aquisições em relação às quais é pleiteado o crédito. E o ônus de comprovar a natureza destas aquisições é do contribuinte/pleiteante do crédito, nos termos em que já se expôs detalhadamente no item 1.1 deste voto. Como lá se viu, não cumpre seu ônus o contribuinte que se limita a listar operações de aquisição de forma genérica, sem que a natureza destas operações e a sua identificação sejam definidas/produzidas. Deste modo, evidenciada a imprecisa definição das operações, inviabilizado resta o reconhecimento do direito.

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 nas planilhas às folhas 1912 a

1917, 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.

(. . .)”

Ratifico o despacho decisório, adotando o trecho da decisão da DRJ acima transcrito como fundamento de minha decisão (§ 50 da Lei nº 9.784/99).

A recorrente não trouxe qualquer documento que comprovasse que os combustíveis e lubrificantes foram aplicados em máquinas e veículos utilizados processo produtivo e, por conseguinte, pudessem ser computados na base de cálculo dos créditos, com fundamento nos incisos II ou VI dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

“5.2.4. Direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens existentes em 31/01/2004 [item 2.2.2. do Despacho Decisório nº 599/2007 – DRF/JOA] - (item...do Acórdão nº 07-13.465/2008 - DRJ/FNS fls. e ss.)

Primeiro, alega que a DRJ não teria apreciado as alegações de defesa, pelo que os créditos correspondentes deveriam ser totalmente acatados.

No mérito, com base no alegado no tópico 5.2.1, pede o reconhecimento dos créditos sobre material de embalagem, computados no estoque de abertura de 31/01/04.

Não há omissão na decisão de piso.

O assunto foi apreciado no último parágrafo do item **“3. Os créditos relativos à aquisição de embalagens”** (fl. 1.998). A DRJ manteve a glosa do material de embalagem adquirido no período auditado e, por conseguinte, do constante no saldo dos estoques de 31/01/04.

Os créditos sobre material de embalagem e a repercussão no cálculo dos créditos relativos ao estoque de abertura de 31/01/04 foram tratados no tópico 5.2.1.

“5.2.5. Encargos com Depreciação sobre Máquinas. Equipamentos e Outros Bens incorporados ao Ativo Imobilizado (item 2.2.2. do Despacho Decisório nº 599/2007 – DRF/JOA] - [item 6 do Acórdão nº 07- 13.465/2008 - DR]_/FNS fls. 33 e ss.)”

A Fisco glosou créditos sobre despesas com depreciação, sob a alegação de que os respectivos bens (Anexo I do TVEAF) não eram utilizados na produção de maçãs, condição imposta pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03

Sobre o uso dos bens objeto de depreciação, em ambas as defesas, limitou-se ao seguinte (fl. 2.024):

“(. . .)

Conforme consta no anexo I do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: absorvedor de CO2 (câmara frigorífica); arado (cultivo da maçã); adubadeira (cultivo maçã); bomba para água (cultivo da maçã); compressor de ar (câmara frigorífica); escadas (colheita da maçã); máquina mata formiga (cultivo da maçã), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda.

(. . .)”

E, mais uma vez, aduziu que a fiscalização impôs limitações não previstas em lei.

A DRJ realizou análise detalhada (fls. 2.004 e 2.005) e manteve as glosas. Por um lado, porque verificou que havia bens que indubitavelmente não foram empregados no processo produtivo, pelo que não encontravam guarida no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03. E por outro, em razão de as informações serem insuficientes para comprovar o alegado.

Ao exame.

As alegações de defesa parecem coerentes e, em princípio, indicam que alguns bens cuja depreciação foi glosada podem de fato ter sido aplicados no processo de produção. Leitura das planilhas de glosa (fls. 1.922 a 1.930) suscitam ainda mais questionamentos.

Contudo, trata-se de pleito de reconhecimento de direito creditório, onde o ônus da prova é de quem alega detê-lo (art. 373 do CPC).

A recorrente deveria ter juntado aos autos laudo preparado por técnicos da área industrial, com descrição de seu processo produtivo. No laudo, haveria de constar lista individualizada dos bens do imobilizado, contendo a função exercida, devidamente conciliada com notas fiscais e livros contábeis e fiscais.

Dada a insuficiência dos elementos apresentados, ratifico as glosas.

Juros Selic

Por fim, requer a adição de juros Selic aos créditos objetos de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação, com base no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95.

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(. . .)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”

O dispositivo legal trata de acréscimo de juros a compensações de tributos pagos indevidamente ou a maior (art. 66 da Lei nº 8.383/91), o que não é o caso em tela.

Ademais, a Súmula CARF nº 125 dispõe que “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”

Portanto, nego provimento ao pedido.

Conclusão

Dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas de créditos calculados sobre compras de material de embalagem para transporte e sobre os saldos desta natureza existentes em estoque em 31/01/04 e sobre fretes em aquisições de insumos e transferências de insumos entre estabelecimentos da recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira