



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.720194/2011-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.170 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2020
Recorrente VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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

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

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

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

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO.

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

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIACÃO.

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

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

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e

utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda.

SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

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

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DO ICMS COM ORIGEM EM EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF.

O Supremo Tribunal Federal -STF no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS com origem em exportações transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Precedentes: Acórdão CSRF n.º 9303-006.616 e Acórdão n.º 3201003.570.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: 1) Por unanimidade de votos, (a) excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as parcelas referentes à cessão onerosa de créditos de ICMS adquiridos de terceiros; (b) manter o cômputo das receitas financeiras na receita bruta total e no cálculo do rateio proporcional de créditos; (c) reverter as glosas de créditos dos itens do (i) “grupo 2” (Contratação de serviço), proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam, exceto para os “débitos Siscomex” que mantiveram as glosas, (ii) “grupo 3” (Controle de qualidade), (iii) “grupo 4” (Equipamentos/software de automação industrial), (iv) “grupo 6” (Movimentação de carga), proporcionalmente aos valores da depreciação, (v) “grupo 7” (Tratamento de resíduos), e (vi) “grupo 8” (“Bens que possuem descrições genéricas” segundo à fiscalização): proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam, exceto sobre os “serviços de mão de obra” e “mão de obra de montagem e painel” que mantiveram as glosas; 2) Por maioria de votos, (a) reverter as glosas sobre (i) embalagens, e (ii) itens do “grupo 5” (Itens próprios para a manutenção industrial), proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios

que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam. Vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que, em relação a “(i)”, limitava o crédito somente às embalagens destinadas ao acondicionamento do produto fabricado, e, em relação a “(ii)”, concedia o crédito apenas a “Motoesm Ban 1,0 CV 220/380 v (1795)”, às “Chapas perfis e cantoneiras p/estantes manutenção (1822)” e à “serra fita m42 (1822)”; (b) manter as glosas sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica (tais como multas, juros ou correção monetária). Vencido no ponto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), que revertia a referida glosa; 3) Por voto de qualidade, reverter as glosas dos itens do “grupo 1” apenas em relação à “Lava botas lava mãos” e “Telas fixas mosquiteiros”, proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam. Vencido no ponto os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Laércio Cruz Uliana Junior e Márcio Robson Costa, que concediam reversão das glosas também a “Manutenções nos cercados da sede”, e “Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva”. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mara Cristina Sifuentes no tocante aos itens “2, b” e “3”.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Redatora Designada

(assinado digitalmente)

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 660 apresentado em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/CE de fls. 616 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 457, nos moldes do despacho decisório de fls. 391.

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

“Trata-se no presente processo da verificação da exatidão do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo Exportação, relativo ao 3º Trimestre de 2005, no valor de R\$ 49.929,28 (quarenta e nove mil, novecentos e vinte nove reais e vinte oito centavos).

O crédito em questão encontra-se evidenciado no PER n.º 19900.77857.280906.1.1.08-8050, fls. 02/05, tendo sido utilizado em procedimentos compensatórios efetivados nas DCOMPs de fls. 06/43.

Concluída a análise dos documentos disponibilizados pela pessoa jurídica, foi prolatado o Despacho Decisório n.º 420/2011, fls. 391/419, retificado pelo Despacho Decisório n.º 004/2012, fls. 424/452, a seguir explicitado.

Despacho Decisório Autoridade fiscal fez constar que as verificações relativas ao direito creditório foram realizadas com base em documentos enviados pelo contribuinte, quais sejam, DACONs, amostragem de notas fiscais, cópias de livros contábeis, contratos, recibos, faturas, extratos e outros, tendo identificado inconsistências que alteraram para menor o crédito pretendido pela empresa, em razão do que foram praticadas as glosas a seguir sintetizadas:

Bens Utilizados como Insumo Segundo consignado na decisão administrativa, a definição e o alcance da expressão “insumo” considerados no trabalho fiscal encontram-se contemplados na Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002 (que se refere ao PIS/Pasep) e na Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004 (relativa à Cofins).

Observadas as cópias das notas fiscais e da memória de cálculo apresentadas pelo contribuinte, foram encontradas aquisições de itens que, ao teor do estabelecido pelas normas referidas, não podem ser considerados insumos, tratando-se de embalagens de transporte, destinadas precipuamente ao transporte dos produtos elaborados, tais como os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, pallets, engradados, barricas, sacos, embrulhos e semelhantes, em que não há acabamento ou rotulagem de função promocional, não valorizando o produto em razão da qualidade do material empregado, da perfeição do acabamento ou de uma utilidade adicional.

O mesmo foi afirmado em relação ao acondicionamento feito em embalagens com capacidade superior àquelas em que o produto é comumente vendido.

Também foi glosado item denominado “Filme de Teflon Para Pré-assar Produtos Carneos” pois a nota fiscal do produto revela sua importação sob o regime aduaneiro especial de Drawback (CFOP 3.127), o que impede a dedução do crédito.

O quadro a seguir totaliza as glosas relativas a insumos praticadas pela autoridade fiscal:

Meses	DACON Contribuinte	Apurando Fiscalização	Valor Glosado
Jul/2005	1.080.178,55	1.068.648,55	11.530,00
Ago/2005	481.651,36	469.901,36	11.750,00
Ser/2005	545.181,03	502.034,50	43.146,53

Despesas com Energia Elétrica Foram glosados os valores pagos a título de multa, juros, parcelamento, bem como os valores de tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos efetuados a terceiros, mesmo que cobrados na própria fatura de energia elétrica, tendo sido informado que foi adotado, em cada fatura, como limite para apuração dos créditos, o valor que seria a base de cálculo do ICMS.

Quanto à fatura n.º 471669, teve seu valor excluído da base de cálculo dos créditos, por se referir a trimestre diverso daquele tratado no presente processo.

Meses	Valor Glosado
Jul/2005	4.591,85
Ago/2005	178,24
Set/2005	406,04

Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado A pessoa jurídica apresentou extensa relação de bens registrados em seu ativo permanente cujos encargos de depreciação integram a base de cálculo dos créditos considerados na não-cumulatividade das contribuições sob a forma de “recuperação acelerada / incentivada de créditos”, cuja apropriação ocorreu no prazo de quarenta e oito meses.

Na relação apresentada foram identificados diversos bens que, por sua natureza e pela descrição do contribuinte, não guardam qualquer relação com o processo produtivo da empresa, tendo sido excluídos da apuração dos créditos, conforme relacionado pelo representante fazendário, fls. 432/434.

Foi acrescentado que alguns dos bens, cujos créditos foram glosados, foram adquiridos de pessoas físicas, o que por si só já se mostra suficiente para impedir o crédito.

Também foram glosados valores de créditos apurados a partir de diversas aquisições de materiais de construção, a exemplo de ferro, cimento, areia, pedra, argamassa, rejunte, piso, divisórias, dobradiças, tubos, conexões, materiais elétricos, dentre outros, posto que materiais de construção individualmente considerados não se enquadram no conceito de “bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia” enquanto não forem reunidos em uma unidade produtiva em plena operação, havendo sido registrado não constar do conjunto probatório apresentado pela empresa documento que demonstre o efetivo emprego dos materiais enumerados na construção de uma unidade produtiva, tampouco que tal unidade tenha entrado em operação nas datas relacionadas na planilha apresentada pelo sujeito passivo.

Outro item glosado diz respeito à nota fiscal de entrada n.º 209165, de 17/11/2005, no valor de R\$ 700.000,00, o que se deu em razão de a nota haver sido emitida para simples faturamento, representando uma venda para entrega futura (CFOP 6922), situação em que o contribuinte somente poderá se beneficiar da depreciação no momento em que o bem for recebido, montado e posto em operação.

Foi ainda consignada a glosa da quantia de R\$ 3.910,00, representativa de encargos de depreciação de bem cuja descrição é “Despesas c/ escritura terreno do livro 430, folha 181, protocolo 867”, visto que terreno não representa bem sujeito a depreciação.

Outros bens tiveram seus respectivos encargos excluídos da base de cálculo dos créditos, por se reportarem a bens não utilizados diretamente na produção, o que foi verificado com base nas informações prestadas pelo contribuinte (descrição dos bens e processo produtivo) e em função da natureza dos bens, fatores a partir dos quais não foi possível garantir representarem bens utilizados diretamente na produção, nem mesmo fazerem parte do conjunto de máquinas, instalações e edificações, cuja utilização revelaria participação indireta na produção, o que levou a autoridade fiscalizadora a excluir da apuração dos créditos os encargos concernentes aos bens utilizados pela administração da pessoa jurídica; às benfeitorias em prédios e unidades não relacionados com a produção; à contratação de serviços de consultoria, assessoria e manutenção; aos equipamentos de informática e automação de escritórios; aos equipamentos de medição e gerenciamento das linhas de produção; às máquinas e equipamentos empregados exclusivamente na manutenção das unidades produtivas; e aos equipamentos utilizados no tratamento de resíduos, no controle de qualidade e no transporte e movimentação de cargas e pessoas. Tudo conforme relacionado às fls.

436/443.

Também foram efetivadas glosas pertinentes a bens do ativo imobilizado cujas descrições, constantes de demonstrativo apresentado pela empresa, se deram de forma genérica, de modo a não ser possível à autoridade fiscal firmar entendimento acerca da efetiva utilização dos produtos nos bens destinados à venda, conforme relacionado às fls. 444/445.

Tendo em vista o fato de o contribuinte haver apropriado os encargos de depreciação em 48 (quarenta e oito) meses, o que representa uma opção do sujeito passivo que somente é aplicável às aquisições de máquinas e equipamentos, os itens pela autoridade fiscal considerados compatíveis com a apuração de créditos foram segregados em dois conjuntos distintos: as máquinas e equipamentos cujos encargos de depreciação foram corretamente apurados no prazo de 48 (quarenta e oito) meses, conforme relação constante à fl. 447; e os demais bens do ativo imobilizado, não contemplados com a depreciação incentivada, devendo observar as premissas contidas na Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, tendo sido registrado que na falta de indicação pelo contribuinte da NCM dos produtos foi adotado o percentual de 10% (dez por cento), conforme relação constante à fl. 447.

Meses	DACON Contribuinte	Apurado Fiscalização	Valor Glosado
Jul/2005	150.693,13	29.585,71	121.106,44
Ago/2005	231.938,99	29.738,26	202.200,73
Ser/2005	311.950,94	29.964,57	281.986,37

Participação Percentual das Receitas de Exportação Ressaltou o representante fazendário o fato de a pessoa jurídica efetuar, concomitantemente, operações de vendas ou de prestações de serviços nos mercados interno e externo, devendo informar, na ficha de apuração dos créditos no DACON, os custos vinculados às receitas de exportação na respectiva coluna, utilizando, para tanto, o método da apropriação direta (caso haja sistema de contabilidade integrada e coordenada com a escrituração, o que não diz respeito ao caso em consideração) e o método de rateio proporcional (em que são segregados os custos vinculados à exportação por meio da aplicação da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita total auferida no mês).

Tendo o sujeito passivo se submetido ao método do rateio proporcional, tornou-se determinante a apuração do percentual das receitas de exportação e no mercado interno, em relação à receita bruta total, dado que alterações na participação percentual das receitas de exportação em relação à receita total afetam o valor do crédito do contribuinte.

Pesquisa aos sistemas internos de controle da RFB confirmaram as exportações informadas pela empresa, com o que nenhum ajuste se fez necessário no que tange à efetividade das operações de exportação.

Contudo, foi constatado que o contribuinte realizou, no trimestre em análise, operação de cessão onerosa de crédito do ICMS, operação que pode ser equiparada a uma verdadeira alienação de direitos, a ser levada em conta na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, situação a provocar alteração no percentual de exportação da empresa e, por consequência, reduzir o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica, conforme a seguir especificado:

Meses	Percentual Apurado pelo Contribuinte	Percentual Apurado pela Fiscalização
Jul/05	98,01%	92,98%
Ago/05	97,73%	97,73%
Ser/05	99,00%	82,22%

Levadas a termo as glosas entendidas como corretas pela autoridade local, deu-se o reconhecimento parcial do crédito, no montante de R\$ 34.219,16 (trinta e quatro mil, duzentos e dezenove reais e dezesseis centavos), o que implicou na homologação de

apenas parte das compensações realizadas pela empresa, conforme detalhado às fls 453/454.

A ciência da interessada, efetivada com a adoção da via postal, deu-se em 10/01/2012, fls. 455/456.

Manifestação de Inconformidade Não satisfeita com o que foi deliberado, em 07/02/2012 a pessoa jurídica apresentou sua manifestação de inconformidade, fls. 457/509.

Ofensa ao Princípio da Não-Cumulatividade Suscitou a defendente que a vedação aos créditos do PIS/Cofins considerada pela autoridade fiscal ofende o princípio da não-cumulatividade “porque as empresas forneceram os produtos e serviços utilizados como insumo pela Recorrente e recolheram o PIS e a COFINS aos cofres públicos”, sendo que a ora manifestante “arcou com o ônus financeiro das contribuições embutido no preço destes produtos adquiridos, constituindo custo efetivamente ocorrido”.

Tendo a não-cumulatividade dessas contribuições sociais adquirido status constitucional, com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, “a lei ordinária não pode dispor sobre essa sistemática de recolhimento como bem pretender, devendo seguir parâmetros objetivos para definir o seu alcance”.

Na sequência, apresentou manifestações doutrinárias de respeitáveis autores, manifestadas de modo favorável ao entendimento pela defendente esposado, a exemplo de Marcelo Knopfelmacher, Fernando Bicca Machado e Marco Aurélio Grecco, e pugnou pelo reconhecimento da ilegalidade da glosa procedida pela autoridade fiscal.

Conceito de Insumos A despeito de as normas infralegais definirem insumos como “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”, a recorrente discorda dessa conceituação que, a seu ver, “não se coaduna com a mera interpretação gramatical das leis ordinárias invocadas”.

Assegurou que o art. 3º da norma que inseriu no ordenamento a não-cumulatividade da contribuição social em estudo, ao dispor sobre a possibilidade de desconto de créditos, refere-se aos bens e serviços utilizados como insumos em seu sentido amplo, “sem as restrições apontadas no despacho decisório”, termos em que o conceito de insumos delimitado pela instrução normativa que lhe é correlata, contrariamente ao entendido pela autoridade fiscalizadora, permite “o desconto de créditos calculados sobre os bens e serviços utilizados na linha de produção, necessários à obtenção dos produtos elaborados pela Contribuinte”.

Prosseguindo, reportou-se ao disposto pela Solução de Consulta nº 45, da lavra da DISIT/02, de 16/10/2003, pela Solução de Consulta nº 179, de autoria da DISIT/08, de 27/05/2009, e por decisões adotadas pelo extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, segundo a interessada, corroboram com o conceito de insumos por ela defendido.

Fez constar, ainda, que o TRF da 4ª Região delineou que o conceito de insumos, no que se reporta ao PIS/Cofins, é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço.

Apresentou, também, a ementa da Solução de Divergência Cosit nº 25, de 30/05/2008, a partir da qual afirmou que a expressão intrínsecos à atividade “significa dizer que se considera insumos todos os bens e serviços que fazem parte ou constituem a essência do processo produtivo”.

Referiu-se, ao final, ao Recurso Especial nº 1.246.317/MG, que “embora ainda não esteja concluído [...] já conta com decisão pedagógica do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, tendo dois votos de adesão à sua tese (Ministros Castro Meira e Humberto Martins).

Passo subsequente, passou a delinear as razões pelas quais entende como correto o desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins que teria sido indevidamente desautorizado pela autoridade fiscal, relativamente às glosas que atingiram as embalagens destinadas ao transporte de produtos industrializados, entendimento tido por correto e que teria sido baseado no conceito de insumo defendido pela manifestante.

De acordo com a interessada, ainda que destinadas ao transporte dos produtos industrializados, “as embalagens constituem insumos consumidos no processo de industrialização, ou seja, são utilizados na linha de produção, na fase final, no momento de acondicionamento dos produtos comercializados pela Contribuinte”.

Argumentou que as embalagens estão inclusas no custo de aquisição dos insumos e que excluí-las torna o custo dos produtos irreal, uma vez que o montante dos insumos glosados representa uma parcela significativa no seu valor, destacando, logo a seguir, que as embalagens utilizadas no transporte não retornam à empresa, não sendo passíveis de reutilização.

Consoante a manifestante, inexistente na norma que rege a matéria qualquer restrição ao desconto de créditos sobre as aquisições de insumos da modalidade materiais de embalagem. Em verdade, a lei em tela permite o desconto de créditos calculados sobre insumos necessários à obtenção do produto final que é elaborado pela demandante, conceito que inclui as embalagens cujos créditos foram deduzidos pela autoridade administrativa.

Do mesmo modo, não vislumbra qualquer vedação na Instrução Normativa que foi editada com a finalidade de regulamentar a não-cumulatividade da contribuição social em questão, pois “a citada instrução normativa não qualifica o material de embalagem por sua finalidade, ao enquadrá-lo como insumo”, assegurando que nas regras do PIS/Cofins não cumulativos não há distinção entre as “embalagens de apresentação” e as “embalagens de transporte”, em razão do que, quanto ao desconto de créditos, a possibilidade abrange toda e qualquer aquisição de material de embalagem, sem qualquer restrição, tendo apontado, nesse sentido, o disposto pela Solução de Consulta DISIT/08 nº 107, de 30/03/2004.

Incorreta, portanto, a distinção feita pela fiscalização entre as embalagens de apresentação e de transporte, dado que calcada em legislação aplicável a outro tributo, qual seja, o IPI, não se prestando, por conseguinte, ao caso em consideração.

No caso do IPI a distinção é relevante somente quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, não havendo como ser transmutada para a não-cumulatividade do PIS/COFINS, tratando-se de entendimento manifestado por representante do Poder Judiciário, parcialmente transcrito pela defendente.

Para uma melhor visualização da questão discutida, a requerente promoveu a juntada de fotografias das embalagens utilizadas em seu processo produtivo.

Energia Elétrica afirmou a interessada que a exclusão dos créditos relacionados aos valores de multa, juros de mora, de correção monetária, taxas e outros tributos incidentes sobre a energia elétrica, procedimento adotado pela fiscalização, mostra-se de todo indevido “pois esse custo foi efetivamente suportado pela Recorrente e, excluí-lo, torna o custo dos produtos vendidos irreal”, além do que tais valores sofreram a incidência do PIS/Cofins, constituindo receitas da empresa concessionária de energia elétrica.

Em relação à fatura n.º 471669, cujo crédito foi excluído pela autoridade fiscal, assegurou a interessada que a nota fiscal refere-se à aquisição de energia elétrica que foi emitida em 17/06/2005 mas que somente deu entrada efetiva no estabelecimento da recorrente no dia 01/07/2005, o que levou a ter seu valor apropriado no desconto dos créditos relacionados ao terceiro trimestre de 2005.

Assegurou que a opção pelo creditamento no momento da aquisição do insumo, ou quando da entrada do produto no estabelecimento industrial da empresa, a critério da pessoa jurídica, consta do programa de ajuda para o preenchimento da Escrituração Fiscal e Digital, na pergunta de número 45, cujo texto foi reproduzido pela impugnante.

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado A manifestante apresentou, em um primeiro momento, a legislação que versa sobre o direito ao creditamento dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, na apuração não-cumulativa do PIS/Cofins, arrematando com a afirmação de que “a legislação possibilita a apuração de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na fabricação de produtos destinados a venda e também edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa.

Logo após, discordou da exclusão dos créditos formalizada sob o argumento de que os bens em questão não guardam qualquer relação com o processo produtivo da empresa pois “os bens glosados pelo Fisco compõem o processo produtivo da Recorrente e são necessários para o desenvolvimento da sua atividade.

Dentre os itens cuja depreciação foi glosada, a impugnante citou o “Lava botas lava mãos” e o “Telas fixas mosquiteiros”.

Esclareceu que o Lava botas é utilizado como uma barreira sanitária, tratando-se mesmo de uma exigência do Serviço de Inspeção Federal, o que demonstra a imprescindibilidade de seu uso. Afirmou também que o mesmo ocorre com as telas fixas mosquiteiros, que evitam a entrada de insetos no interior da área produtiva da empresa.

Prosseguindo, relacionou outros itens que tiveram seus encargos de depreciação glosados pela autoridade fiscal, dentre eles a reestruturação do cercado da sede social, palanques de concreto armado, a reestruturação do cercado da chácara e da fábrica, argumentando que “esses bens foram usados no conserto de telas ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril”, que “São indispensáveis na proteção e higienização da área de produção, uma vez que impedem a entrada de insetos e animais na chácara, evitando contato com os alimentos produzidos” e que “Além de garantir a qualidade dos alimentos, esses bens incorporam a parte física da área de produção”, podendo serem classificados como benfeitorias e dando ensejo ao crédito que foi negado pelo agente do fisco.

Também foram glosados pela autoridade administrativa itens como “Mão de obra” e “Corrimões”, tendo sido assegurado pela manifestante que a mão de obra foi utilizada na instalação de cabos de rede e na instalação elétrica enquanto os corrimões foram instalados nas escadas de acesso aos vestiários da área produtiva.

O seguinte aspecto que foi abordado tem a ver com os bens que, segundo a autoridade administrativa, não há como se assegurar que foram utilizados diretamente na produção, dentre eles os valores representativos da contratação de serviços, de controle de qualidade, equipamentos / software de automação comercial, itens próprios para a manutenção industrial, movimentação de carga e tratamento de resíduos.

Passou a litigante, então, a abordar pontualmente os diversos itens cujos encargos de depreciação foram glosados, por não restar demonstrado que os produtos ou serviços foram utilizados diretamente na linha de produção.

Na contratação de serviços contestou as glosas do “Débito siscomex regularização máquina”, da “Revisão/Manutenção das Instalações e da “Prestação de serviços na infraestrutura”.

Assegurou que o “Débito siscomex regularização máquina” diz respeito a importação de bens diversos, como servo injetora, conjunto de transporte e higienização das esteiras, misturador, balança automática e elevador tombador, o que estaria a demonstrar que o débito siscomex “está diretamente ligado a produção, pois todos os bens importados por ele são utilizados diretamente na produção de alimentos da empresa.

A Revisão/Manutenção das Instalações, por sua vez, teria sido utilizada para a troca das luminárias presentes na área produtiva, e a prestação de serviços na infraestrutura teria sido responsável pelo degelo do túnel de congelamento, o qual assegura ao produto temperatura ideal para conservação do alimento.

No controle de qualidade, contestou a glosa da Bolsa para amostra empregada no controle de qualidade dos produtos fabricados pela recorrente, pois o controle de qualidade integra o preço do produto vendido.

No que se relaciona com os equipamentos ou softwares de automação comercial, também discordou das glosas, tendo destacado aquela inerente a uma escada plataforma móvel-esteira, que segundo informado permanece sobre área restrita dentro do parque fabril, como observado em fotografia apresentada pela impugnante, tendo sido assegurado que “referido bem é utilizado pelos funcionários da produção para se locomoverem por cima de máquinas dentro da fábrica sem correrem riscos de cair sobre alguma máquina, tendo em vista a segurança que a escada fornece”.

Quanto às glosas dos encargos de depreciação dos bens utilizados no parque industrial, a exemplo de afiadora de facas, serra fita, chapas, perfis e cantoneiras para estantes e peças para máquinas de soldar esteira, também não concordou a manifestante com o procedimento da autoridade fiscal. Afirmou que a afiadora de facas é utilizada na área de corte de frango, que a serra fita é utilizada na oficina para o conserto dos equipamentos de produção, que as chapas, perfis e cantoneiras para estantes são essenciais para a produção, dentre outras considerações formuladas neste mesmo sentido.

Em relação à movimentação de cargas, foram glosados valores relacionados à Empilhadeira Linde, ao Carro Womag, à Esteira, ao Carro Massa, ao Potenciômetro com botão e aos Serviços na palateira Linde, procedimento tido por equivocado pela requerente pelo fato de as empilhadeiras serem utilizadas para o transporte da matéria prima e dos produtos em elaboração de uma máquina para outra, além de transportar o produto acabado até o local de seu embarque. O mesmo que se dá, segundo assegurado, com os carrinhos que são utilizados no transporte do produto acabado dentro da fábrica. O potenciômetro com botão e os serviços linde, por seu lado, regularizam a velocidade e o sentido que as empilhadeiras se locomovem, o que demonstra sua imprescindibilidade.

Divergência também foi manifestada em relação às glosas relacionadas ao tratamento dos resíduos, tendo a manifestante recorrido, ponto a ponto, sobre os itens objeto do trabalho fiscal.

Vejamos, a título exemplificativo, alguns dos tópicos destacados pela defesa: os contenedores são caixas plásticas que armazenam a carne adquirida dos fornecedores;

o contendor 2 é uma lixeira utilizada para armazenar resíduos sólidos gerados pelo processo produtivo; as duas lagoas de decantação e as lixeiras são tanques utilizados no tratamento de resíduos líquidos gerados pelo processo produtivo; o Motor Trif é um motor interno para a exaustão da fumaça e do vapor que são produzidos no forno.

De acordo com a demandante, os itens glosados possuem a finalidade de eliminar resíduos que são deixados na fabricação do produto destinado à venda. Alguns deles são responsáveis pelo funcionamento de diversas máquinas, que não funcionariam caso não houvesse a devida coleta de resíduos.

Atacou ainda as glosas efetivadas em razão de possuírem descrições genéricas, segundo afirmado pela autoridade administrativa. A estratégia da defesa foi a descrição pormenorizada da funcionalidade dos bens cuja depreciação foi glosada pelo fisco, a exemplo das máquinas e equipamentos de importação, assim como dos bens relativos à importação em andamento, tendo sido afirmado que todos os bens são imprescindíveis ao processo produtivo, daí resultando a correção do desconto de crédito.

Ajuste no Percentual Resultante das Operações nos Mercados Interno e Externo em Relação ao Total de Receitas da Pessoa Jurídica – Tributação das Operações de Cessão de Créditos do ICMS De acordo com a demandante, os percentuais encontrados pela fiscalização foram menores do que aqueles apurados pela empresa em razão de a autoridade fazendária haver incluído na base de rateio os valores das receitas financeiras e da cessão de créditos do ICMS, procedimento reputado como incorreto.

Após citar a legislação entendida como aplicável e reproduzir as ementas da Solução de Consulta DISIT/08 nº 177, de 23/04/2010, e do Acórdão nº 14-32853, de 14/03/2011, da DRJ Ribeirão Preto/SP, concluiu a requerente que apenas os custos, despesas e encargos comuns devem ser rateados. Que não deverão ser rateados os custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente às receitas submetidas ao regime cumulativo, pois não geram crédito. Também não deverão ser rateados os custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente ao regime não-cumulativo, pois serão integralmente considerados na base de cálculo dos créditos a que faz jus a empresa.

Referentemente à tributação das operações de cessão de créditos do ICMS, considerou que os valores referentes a tais créditos, transferidos a terceiros, não se enquadram no conceito de receita contido na legislação aplicável ao caso em julgamento, eis que representam um mero ingresso, uma simples recuperação de despesa, uma verdadeira “nãoreceita”.

Ainda que fossem consideradas receitas, com o que não concorda a requerente, ainda assim seriam decorrentes da exportação de produtos fabricados pela empresa, estando imunes ao PIS/Cofins por força do que dispõe a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, entendimento que foi chancelado pelo TRF da 4ª Região, conforme processo nº 2008.71.08.000739-1/RS, cuja ementa foi transcrita.

Do Pedido Ao final de suas considerações, postulou a impugnante que seja julgada procedente a peça contestatória apresentada, reformando-se o despacho decisório contestado, fazendo-se incluir na base de cálculo da contribuição social os valores glosados pela fiscalização a título de embalagens destinadas ao transporte, de energia elétrica e de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

É o que se tem a relatar.”

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

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2005 A 30/09/2005

INCOMPATIBILIDADE DAS NORMAS QUE INSTITUÍRAM A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS COM O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

Tendo as Leis de nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que instituíram a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, sido validamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, estando válidas e operantes à época da ocorrência dos fatos geradores, há que se considerar que este órgão julgador não possui competência para a apreciação da suscitada incompatibilidade destas normas com o princípio da não-cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

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

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

Somente dão direito a crédito os gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito valores incluídos na fatura correspondentes à multas e juros decorrentes da impontualidade da empresa no pagamento de suas obrigações.

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

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITAS. PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS.

A cessão de créditos do ICMS deve compor o montante das receitas auferidas, para fins de apuração, mediante rateio proporcional, da participação percentual das receitas no mercado interno e externo.

Somente a partir da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, é que as receitas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS, originados das operações de exportação, passaram a não mais integrar a base de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

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

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

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

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

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

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

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

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

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

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

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

O contribuinte resumiu seus dispêndios em três grupos: Embalagens, energia elétrica e ativo imobilizado. Solicitou também a exclusão da base de rateio da relação percentual que será apropriada ao mercado interno e ao mercado externo os valores correspondentes às receitas financeiras e à cessão onerosa de créditos de ICMS.

O contribuinte juntou o Laudo Fotográfico de fls. 526 e também juntou fotos e quadros explicativos em seu Recurso Voluntário.

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

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

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

- Lava botas lava mãos;
- Telas fixas mosquiteiros (1747);
- Mão de obra (1892) para instalação de cabos de rede e instalação elétrica;
- Corrimões (1928) de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva;
- contratação de serviço (com diversos dispêndios);
- controle de qualidade (com diversos dispêndios);
- equipamentos/software de automação comercial (com diversos dispêndios);
- itens próprios para a manutenção industrial (com diversos dispêndios);
- movimentação de carga (com diversos dispêndios);
- tratamento de resíduos (com diversos dispêndios);
- “bens que possuem descrições genéricas” segundo à fiscalização (com diversos dispêndios).

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

- EMBALAGENS.

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

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

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

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

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

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

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

Precedentes.

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

Agravo regimental improvido. (g.n.)

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

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

14. Analisandose detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, podese asseverar, em termos mais explícitos, que

somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

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

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

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

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

que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- ENERGIA ELÉTRICA.

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

“Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010) (Regulamento)

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003).”

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

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

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

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

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

Pelas exposições do contribuinte e laudo de fls. 526 e seguintes, ficou claro quais itens do ativo imobilizado sendo pleiteados, assim como os itens de manutenção e/ou fabricação do imobilizado.

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

O contribuinte separou sua defesa em alguns subgrupos e vamos analisar um a um:

1 – Lava botas lava mãos, Telas fixas mosquiteiros, Manutenções nos cercados da sede, Mão de obra para instalação de cabos de rede e instalação elétrica, Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva;

O contribuinte explica que a máquina lava botas serve para higienizar as botas dos funcionários ao entrarem no ambiente em que os alimentos são manuseados, assim como a presença da máquina é uma exigência legal. A tela mosquiteira, obviamente, serve para proteger o ambiente em que os alimentos são manipulados de insetos e outros animais. Para não deixar dúvidas a respeito, juntou as seguintes fotos:



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

Sobre manutenções nos cercados da sede o contribuinte alegou que as manutenções dos cercados são necessárias para evitar a entrada de animais, visto que a sede encontra-se próxima à área florestal. De fato, ao consultar o web site da empresa é possível verificar que o local realmente se encontra em área florestal. Inclusive, não há dúvida de que tais manutenções possam ser enquadradas nas hipóteses de aproveitamento de créditos sobre os dispêndios com o ativo imobilizado. Segue o quadro apresentado pelo contribuinte, transcrito do recurso voluntário:

Descrição do bem	Função do bem
Reestruturação cercado da sede social (1783)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.

Descrição do bem	Função do bem
Reestruturação cercado da sede social (1784)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.
Palanques de concreto armado (1785)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.
Reestruturação do cercado da chácara (1808)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.
Tela Alambrado 3mm (1809)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.
Tela alambrado p/ chácara (1850)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.
Tela alambrado p/ chácara (1851)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.
Reestruturação do cercado da chácara (1852)	Conserto de tela ao redor da chácara para evitar entrada de animais na área da fábrica por ser anexa a área fabril.
ESTRUTURAÇÃO DO CERCADO DA FABRICA	Cerca de telas para evitar entrada de animais na área fabril.

No mesmo sentido, o contribuinte apontou que as instalações de cabos de rede e instalação elétrica e de corrimões de escada de acesso à área de produção são dispêndios diretamente ligados à produção e que por isso geram crédito. Segue o quadro:

Descrição do bem	Função do bem
Mão de obra (1892)	Instalação de cabos de rede e instalação elétrica.
Corrimões (1928)	Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva.

Em que pese a instalação de cabos de rede e instalações elétricas terem relação com a atividade da empresa, não é permitido o aproveitamento de crédito sobre mão-de-obra paga a pessoa física, conforme disposto expressamente:

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).”

Logo, no caso em concreto, o crédito não é permitido.

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

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

Assim, Lava botas lava mãos, Telas fixas mosquiteiros, Manutenções nos cercados da sede, Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva devem ser revertidos parcialmente na medida em que cumprirem as determinações acima expostas.

2 - Contratação de serviço (com diversos dispêndios);

Novamente o contribuinte esclareceu os dispêndios e explicou as suas relações com a atividade da empresa. Segue o quadro:

Descrição do bem	Função do bem
Débito siscomex regularização máquina - RE 0502059405 - db 088/05 - nf. 326	Débito SISCOMEX ref. importação, conforme NF 326 que se refere-se a importação dos seguintes bens: Servo injetora utilizado para preparação de produtos para cozimento / Conjunto de transporte e higienização das esteiras / Misturador para preparação e mistura de temperos a serem usados na injetora / Balança automática para conferência e estabelecimento de velocidade da produção / Elevador tombador para abastecimento do início da linha de produção.
Revisão/Manutenção das Instalações (1754)	Revisão e troca de luminárias na área produtiva.
Prestação de serviços na infraestrutura (1759)	Manutenção do sistema de degelo do túnel de congelamento.

Apesar do débito Siscomex ter sido realizado sobre a importação de uma máquina, taxas legais não podem ser consideradas para fins de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não cumulativos por falta de previsão legal.

São despesas que se comparam aos dispêndios administrativos, que são comuns à toda e qualquer empresa e, em regra geral, não geram crédito.

Portanto, tal glosa deve ser mantida.

Os dispêndios realizados com a revisão e troca de luminárias na área produtiva e com a manutenção do sistema de degelo do túnel de congelamento, devem seguir a mesma sistemática apresentada no tópico anterior (parcial provimento, para que seja permitido o aproveitamento de crédito, na medida da depreciação, daqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, provimento integral àqueles dispêndios que não aumentam).

Diante dos exposto, vota-se para reverter parcialmente as glosas sobre a revisão e troca de luminárias na área produtiva e com a manutenção do sistema de degelo do túnel de congelamento.

3 - Controle de qualidade;

O presente grupo agrega somente a despesa com a bolsa para amostra sólida líquida. A fiscalização afirma que é um controle de qualidade utilizado após a produção do alimento, mas afirma sem qualquer conhecimento sobre o assunto ou base legal.

Como explicado pelo contribuinte, a bolsa é vital pra evitar risco na ingestão do alimento, uma vez que faz o controle de qualidade do produto após processado.

Como já relatado, na produção de alimentos congelados, o controle de qualidade é relevante e essencial e o aproveitamento de crédito deve ser permitido nos moldes estabelecidos no inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Dou provimento para reverter a glosa e permitir o aproveitamento integral do dispêndio.

4 - Equipamentos/software de automação comercial;

Conforme demonstrado, a escada plataforma movelesteira é uma escada que passa em cima da linha de produção e serve para a movimentação interna dos funcionários:



Não há nenhuma razão para glosar o aproveitamento de crédito sobre o dispêndio com um bem do ativo.

Vota-se para que a glosa seja revertida, com base no inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, para que seja permitido o aproveitamento de crédito, com base na depreciação, da escada plataforma movelesteira.

5 - Itens próprios para a manutenção industrial (com diversos dispêndios);

Mais uma vez a recorrente apresenta o quadro com todos os dispêndios do grupo e explica um a um:

Descrição do bem	Função do bem
SM 111 afiadora de facas dick 220w/60hz (1766)	Afiador de facas utilizadas na área de corte de frango.
Motoesm Ban 1,0 CV 220/380 v (1795)	Utilizado na oficina para conserto e construção de equipamentos de produção.
Chapas perfis e cantoneira p/estantes manutenção (1822)	Fabricação de estante para guarda de materiais utilizados na construção de equipamentos de produção.
Serra fita m42 (1818)	Para corte de metais na construção de equipamentos de produção.
Instrumento para afiação de facas (1819)	Afiador de facas utilizadas na área de corte de frango.
Tubo c/c Al 304/L6 (1848)	Instalação hidráulica para vapor fomo de cozimento.

mente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.tazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

Descrição do bem	Função do bem
Motorreductor 5024 1x350 eixo macho g102 e com motor 1/4 CV WEG 4p (1845)	Motor com redutor de velocidade para máquina de lavar caixas utilizadas para armazenar matéria prima (frango).
PEÇAS PARA O TAMBLER (1921)	Reparo de vazamento no sistema de vácuo do equipamento tamber.
PEÇAS PARA OBRA MAQUINA DE SOLDAR ESTEIRAS (1968)	Aquecedor para solda de esteira de teflon dos fornos de cozimento.

Todos os dispêndios são claramente dispêndios essenciais e relevantes para a realização da atividade do contribuinte e, logo, não há dúvida de que a glosa deve ser revertida.

O aproveitamento de crédito, contudo, deverá respeitar o seguinte entendimento: parcial provimento, para que seja permitido o aproveitamento de crédito, na medida da depreciação, daqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, provimento integral àqueles dispêndios que não aumentam.

Diante do exposto, vota-se para reverter parcialmente as glosas do presente grupo, nos moldes explicados no parágrafo acima.

6 - Movimentação de carga (com diversos dispêndios);

Para contextualizar a matéria, é adequado esclarecer que as despesas com armazenagem também foram previstas de forma específica pela legislação que regula o regime da não-cumulatividade, conforme o Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

Da mesma forma, possível o creditamento sobre os custos despendidos nas aquisições dos insumos, nas operações de movimentação, serviços de carga e descarga em geral.

Contudo, nesse caso em concreto, o contribuinte fez a aquisição de bens que contribuem para a movimentação de cargas na realização de suas atividades, bens esses que devem ser integrados ao ativo imobilizado:

Descrição do bem	Função do bem
Empilhadeira Linde Mod T20BR (1752)	Empilhadeira elétrica tracionária com elevação de palets.
Empilhadeira Linde (1753)	Empilhadeira elétrica tracionária com torre de elevação
Carro Wemag (1788)	Carros em inox para 200kg utilizados no transporte de produtos durante o processo produtivo.
Esteira (1889)	Esteira transportadora em inox utilizada na saída do forno de cozimento e fatiadeira.
ESTEIRA TRANSP.COBRITEX AÇO INOX 304 (1915)	Esteira transportadora em inox utilizada na saída do forno de cozimento e fatiadeira.
CARRO PARA MASSA (1969)	Carros em inox para 200kg utilizados no transporte de produtos durante o processo produtivo.
CARRO PARA MASSA (1969)	Carros em inox para 200kg utilizados no transporte de produtos durante o processo produtivo.
POTENCIOMETRO COM BOTÃO (1972)	Regulador de velocidade e sentido frente/ré para empilhadeira linde.
SERVIÇOS NA PALETEIRA LINDE L-16 (1973)	Regulador de velocidade e sentido frente/ré para empilhadeira linde (troca).

Assim, o presente tópico merece parcial provimento para que seja permitido o aproveitamento de crédito na medida da depreciação.

7 - Tratamento de resíduos (com diversos dispêndios);

Com o costumeiro zelo o contribuinte apontou custo por custo e explicou qual a função de cada um na atividade da empresa:

Descrição do bem	Função do bem
Execução de duas lagoas de decantação com dimensões 11x24x1,5 (1757)	Tanques em inox utilizado no tratamento de resíduos líquidos gerados pelo processo produtivo.
Contentor 2 rodas (6contentores) (1750)	Lixeiras utilizado para armazenamento de resíduos sólidos gerado pelo processo produtivo.
Contentores (1751)	Caixas plásticas para armazenamento de carne recebida de fornecedores.
Peças para conserto flotoador (1769)	Motor soprador para oxigenação no tratamento de água residual do processo produtivo.
Compra de materiais para efluentes (1770)	Tratamento de efluentes oriundos do processo produtivo.
Serviços de mão de obra nos efluentes (1792)	Pavimento ao redor de lagoa de tratamento de efluentes.
MP 120 be para efluentes (1793)	Instrumento de medição de PH e oxigênio efluentes.
Conjunto de bomba c/ PE AI 12 para efluentes (1794)	Motor soprador para oxigenação no tratamento de água residual do processo produtivo.
Britas para efluentes (1801)	Pavimento ao redor de lagoa de tratamento de efluentes.

Tubo para chaminé do fomo (1827)	Para saída de vapor e fumaça do fomo de cozimento.
Mão de obra nos efluentes (1882)	Instalação de tubulação fomo de cozimento.
Contentores CN 28 (1874)	Caixas plásticas para armazenamento de carne recebida de fornecedores.
Contentores CN 28 (1876)	Caixas plásticas para armazenamento de carne recebida de fornecedores.
Contentores CN 28 (1877)	Caixas plásticas para armazenamento de carne recebida de fornecedores.
MOTOR TRIF 1.00 CV 4P (1918)	Motor interno para exaustão de fumaça e vapor do fomo de cozimento.
PEÇAS PARA O FORNO (1919)	Para exaustor do fomo.
LIXEIRAS 240 LTS (1911)	Lixeira para coleta de resíduos sólidos gerados pelo processo produtivo.
MOTOR TRIF DISJUNTOR MOTOR (1974)	Sistema de ventilação na sala do fomo de cozimento.
LIXEIRAS 240 LTS (1958)	Lixeira para coleta de resíduos sólidos gerados pelo processo produtivo.
APLICAÇÃO DE GEOMEMBRANA (1965)	Tratamento de efluentes oriundos do processo produtivo.
COMPRA MATERIAIS P/ EFLUENTES (1985)	Tratamento de efluentes oriundos do processo produtivo.
CONTENTORES CN 28 (1963)	Caixas plásticas para armazenamento de carne recebida de fornecedores.
CONTENTORES CN 28 (1964)	Caixas plásticas para armazenamento de carne recebida de fornecedores.

Tratamento de resíduos para empresa do setor alimentício é algo relevante e essencial e este Conselho já reconheceu por diversas vezes a possibilidade de aproveitamento do crédito nesses casos.

Dou provimento para reverter a glosa e permitir o aproveitamento integral.

8 - “Bens que possuem descrições genéricas” segundo à fiscalização (com diversos dispêndios).

Os seguintes bens foram glosados porque a fiscalização entendeu que a descrições eram genéricas:

Descrição do bem	Função do bem
Máquinas Equipamentos importação transferido de andamento (1790)	Refere-se a importação dos seguintes bens: NF 326 - Servo injetora utilizado para preparação de produtos para cozimento / Conjunto de transporte e higienização das esteiras / Misturador para preparação e mistura de temperos a serem usados na injetora / Balança automática para conferência e estabelecimento de velocidade da produção / Elevador tombador para abastecimento do início da linha de produção.
Motorreductor WAF10 (1888)	Motor com reductor para esteira transportadora do detector de metais.

Descrição do bem	Função do bem
Importação em andamento - db 404/05	Refere-se a importação dos seguintes bens: a) NF 436 - Cerâmica para revestimento do piso na área produtiva / areia de quartzo para montagem das cerâmicas / pedras de lixa para execução dos serviços de montagem do piso / escovas para montagem do piso / perfurações, cintas de aço, aço de afiar / inversor de frequência / pás de limpeza e balde / nível de 1 e 3m / set de ventilação / motor para forno CFS / sensor de temperatura / esteira teflon usadas no forno de cozimento / cestas de facas; b) NF 459- Sistema integrado para assar produtos carnes / Forno contínuo para assar produtos temperados / Sub-sistema de aquecimento para aquecimento do forno e pós forno e geração de vapor / Máquina achatadora para achatar e melhorar o formato dos produtos antes de assar.
Máquinas eqtos importação - db 535/05 e db 533	Refere-se a importação dos seguintes bens: a) NF 453 - Cabo de aquecimento para óleo térmico, utilizado em partes frias para aquecer e evitar congelamento de superfície de equipamentos; b) NF 465 - Linha de pesagem dual tipo 4700, para classificação de produtos por peso / Mesa vibratória para separação de partes de frango / Esteira transportadora para uso no corte direto manualmente.
IMPORTAÇÃO EM ANDAMENTO NO MÊS DE AGOSTO	Refere-se a importação dos seguintes bens: a) NF 459 - Sistema integrado para assar produtos carnes / Forno contínuo para assar produtos temperados / Sub-sistema de aquecimento para aquecimento do forno e pós forno e geração de vapor / Máquina achatadora para achatar e melhorar o formato dos produtos antes de assar; b) NF 488 - Rosca tipo SF 3500 para abastecer a linha de produção de forma contínua / Esteiras tipo FB 800 para transporte de produtos ao final do forno / Sistema de pesagem / Pallets plásticos para movimentação de produtos no setor de produção; c) NF 490 - Válvula reguladora de fluxo para manter temperatura pré estabelecida no forno de cozimento / Tampa de vedação para tubulação de óleo para saída reserva do sistema de aquecimento; d) NF 495 - Tumbler CFS utilizado para preparação de produtos a serem cozidos/assados posteriormente.
Alumínio chapas xadrez 2,7 x 1250 x 3000 (1930)	Chapa em alumínio para fazer proteção interna do túnel de congelamento.
TUBOS INOX DECAPADO SCH (1931)	Tubo em inox para vapor do forno de cozimento.
MAO DE OBRA MONTAGEM DE PAINEL (1924)	Montagem tubulação água e ar para forno de cozimento.
SERVIÇOS DE MAO DE OBRA (1913)	Montagem de parede sala do forno de cozimento.
HASTE ESTUFA PORT (1957)	Aquecedor de ambiente para descongelamento de matéria prima na sala de descongelamento.

Especificadas as descrições dos bens glosados e considerando que a maioria possui vinculação direta com a atividade da empresa, a presente glosa deve ser revertida parcialmente, na medida da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam.

O serviços de mão de obra e mão de obra de montagem e painel são hipóteses proibidas de aproveitamento de crédito, conforme já citado anteriormente neste voto, com fundamento no inciso I, §2.º do Art. 3.º da legislação.

Portanto, deve ser dado parcial provimento ao presente grupo.

- RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS E CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL.

O contribuinte alega que a fiscalização incluiu de forma equivocada os valores das receitas financeiras na base de rateio, o que acabou por reduzir o percentual das receitas vinculadas ao mercado externo também a parcela dos créditos passíveis de ressarcimento e solicitou a não inclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional e fundamentou seu pedido na ideia de que as receitas financeiras não se enquadram no conceito de “encargos comuns”.

Contudo, este Conselho possui diversos precedentes (3402-005.317, 3402-007.241, por ex.) no sentido contrário, justamente no sentido do que foi exposto na Solução de consulta Cosit n.º 387/17, reproduzida a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP/EMENDA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833/2003, arts. 10 e 15, V. ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINSEMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.”

Portanto, as receitas financeiras devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional.

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

- CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS.

O Supremo Tribunal Federal -STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS com origem em exportações transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Deve ser dado provimento à este tópico.

- CONCLUSÃO.

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

- a) Reverter integralmente as glosas sobre as embalagens e permitir o aproveitamento integral;
- b) Reverter integralmente as glosas sobre energia elétrica;
- c) Manter as receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional;
- d) Reverter integralmente a glosa sobre a cessão de créditos de ICMS;
- e) Reverter parcialmente as glosas sobre os dispêndios nas aquisições de bens, manutenções e instalações de ativo imobilizado da seguinte forma:
 - parcialmente a glosa do grupo 1 (Lava botas lava mãos, Telas fixas mosquiteiros, Manutenções nos cercados da sede, Mão de obra para instalação de cabos de rede e instalação elétrica, Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva): na medida da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam. Manter as glosas sobre a instalação de cabos de rede e instalações elétricas;
 - parcialmente a glosa do grupo 2 (Contratação de serviço): na medida da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam. Manter a glosa sobre os débitos Siscomex;
 - integralmente a glosa do item 3 (Controle de qualidade);

- integralmente a glosa do item 4 (Equipamentos/software de automação comercial);
- parcialmente a glosa do item 5 (Itens próprios para a manutenção industrial): na medida da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam;
- parcialmente as glosas do grupo 6 (Movimentação de carga): na medida da depreciação;
- integralmente a glosa do grupo 7 (Tratamento de resíduos);
- parcialmente a glosa do grupo 8 (“Bens que possuem descrições genéricas” segundo à fiscalização): na medida da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam. Manter a glosa sobre serviços de mão de obra e mão de obra de montagem e painel.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora.

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator ouso dele divergir em relação as glosas sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica (tais como multas, juros ou correção monetária), e as glosas dos itens do “grupo 1” em relação a “Manutenções nos cercados da sede”, e “Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva”. Para tais pontos fui designada para redigir o voto vencedor.

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

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

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

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.

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

CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA.

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

DILIGÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO.

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

E nas palavras do Relator:

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

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

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

Quanto as glosas dos itens do “grupo 1” em relação a “Manutenções nos cercados da sede”, e “Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva”.

Para esses itens o Relator encaminhou pela reversão da glosa, já que no seu entendimento as manutenções nos cercados da sede são necessárias para evitar a entrada de

animais, visto que a sede encontra-se próxima à área florestal, e não há dúvida de que tais manutenções possam ser enquadradas nas hipóteses de aproveitamento de créditos sobre os dispêndios com o ativo imobilizado. E os corrimões de escada de acesso à área de produção são dispêndios diretamente ligados à produção e que por isso geram crédito.

Ouso discordar, pelas razões a seguir expostas.

O conceito de insumo para fins das contribuições do PIS e COFINS já se encontra decidido, pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), tomando como diretriz os critérios da essencialidade e relevância. A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

A delimitação dos critérios da essencialidade e relevância consta no Voto da Ministra Regina Helena Costa, no REsp nº 1.221.170/PR, conforme disposto na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Não obstante o conceito mais amplo de insumo dado pelo Resp nº 1.221.170/PR, como regra geral, as “Manutenções nos cercados da sede”, e os “Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva” não são essenciais ao processo de produção. No caso, as informações apresentadas pela recorrente não demonstram que tal dispêndio seria um “elemento essencial e inseparável do processo produtivo” e nem que a sua falta lhe privaria de “qualidade, quantidade e/ou suficiência”. As “Manutenções nos cercados da sede”, e “Corrimões de escadas de acesso dos vestiários para a área produtiva” são despesas que atendem a uma necessidade operacional da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nos pontos para os quais fui designada para redigir o voto vencedor.

Mara Cristina Sifuentes

(assinado digitalmente)