



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

Processo nº 10925.000007/2010-33
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.734 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 19 de abril de 2018
Assunto DCOMP.COFINS
Recorrente AGRICOLA FRAIBURGO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Jorge Lima Abud, Diego Weis Júnior, Raphael Madeira Abad e Walker Araújo.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, acompanhado de Declaração de Compensação, de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não-cumulativa, no valor de RS 135.807,87, decorrentes de operações no mercado interno, que remanesceram ao final do terceiro trimestre de 2006, após as deduções dos valores das contribuições a recolher.

Despacho Decisório

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base no não acatamento, na apuração dos créditos, dos valores que seguem :

*a) **por não consistirem de insumos**, os valores referentes às aquisições (listadas no Anexo I) dos seguintes bens, assim classificados pelo auditor fiscal em função de sua natureza:*

a. material para embalamento e etiquetas;

b. material para montagem de embalagem de transporte (bins);

c. material de preparação para transporte da mercadoria;

d. produtos para movimentação de cargas: pallet, recarga de gás, gás a granel GLP, entre outros. Relata o auditor fiscal que em diligência à empresa, verificou que o gás é utilizado como combustível para as empilhadeiras;

e. material de construção;

f. partes e peças de automóvel e lubrificantes: pneu, pneu radial, pneu para trator, câmara de ar, lubrificante toco, óleo hidráulico, entre outros g.combustíveis: gasolina comum e óleo diesel;

h. outros itens.

*b) **por não consistirem de insumos**, os valores referentes às aquisições (listadas no Anexo II) dos serviços de fretes de materiais diversos, fretes de trator e fretes de bins entre estabelecimentos da empresa;*

*c) **as despesas declaradas como de contraprestação de arrendamento mercantil** (listadas no Anexo III), por não ser possível atestar ser esta a real natureza jurídica do negócio; esclarece o auditor fiscal que, pelo contratos apresentados, verifica-se que as despesas decorrem, de fato, de contratos de financiamento de equipamentos, haja vista o fato de os Valores Residuais Garantidos serem parcelados pelo mesmo período do contrato, o que denota que a empresa já estava efetivamente comprando, e não arrendando, o bem correspondente;*

*d) **os encargos com a depreciação com recursos florestais**, que não estariam a sujeitos a depreciação, mas a exaustão - tais como “implantação de maçã”, “maçã” (galaxi, Condessa, IG, DVS, 55.33 HA, 7.04 I-IA, 65 HA etc) e “pomar” (Gala e macieira) - em razão da falta de previsão legal de crédito (**Anexo IV**);*

*e) **depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado** (listados no Anexo IV) que a autoridade fiscal considerou que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.(grifei).*

Manifestação de Inconformidade

Irresignada com o deferimento apenas parcial de seu pleito, encaminhou a contribuinte sua Manifestação de Inconformidade, por

meio da qual contesta a decisão da DRF/Joaçaba/SC, pelas razões a seguir expostas.

Embalagens

Em relação às embalagens alega,

Na realidade, as embalagens utilizadas, tanto internas (guardanapos, bandejas, etc) como externas, além da proteção à integridade de seu conteúdo (na 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. 3).

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 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002, ao artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e ao artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 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 que estariam a respaldar seu entendimento.

Combustíveis e lubrificantes

No que concerne aos combustíveis e/ou lubrificantes, contesta o entendimento fiscal de que os itens cujos valores de aquisição foram glosados não fariam parte do processo produtivo.

Afirma que seu direito ao crédito está expresso de forma literal tanto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 quanto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 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 nº 247/2002, que reproduz a autorização legal posta naquelas Leis.

A partir destes atos legais, argumenta que o Despacho Decisório o auditor fiscal impôs restrições não legalmente postas. Reafirma seu direito aos créditos, "mesmo porque, sendo a atividade da requerente/contribuinte, o cultivo de maçã, é necessária 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".

Serviços utilizados como insumo

Na seqüência, insurge-se a contribuinte contra a glosa dos créditos relativos à aquisição de serviços de transportes. Contesta a glosa defendendo, inicialmente, 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". Afirma 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 3º e pelo artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e pelos incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Com fundamento no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, alega:

que quando ao vendedor couber o ônus do frete, por ocasião da venda de seus produtos, também poderá apropriar crédito, sendo esta mais uma opção de crédito, e não uma restrição em relação aos serviços utilizados como insumos; que, assim, se para aquisição de determinado insumo for necessário o desembolso com o frete, este está também amparado pelo direito ao crédito; que, da mesma forma, se para a fabricação/produção do produto, for necessário a utilização de serviços de fretes com o transporte dos funcionários que fazem a colheita da maçã, fretes pagos de produtos (insumos) entre matriz e filiais, entre outros, esse também está amparado pelo direito ao crédito. Explica que "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 nº 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.

Arrendamento mercantil

Em relação ao crédito decorrente das contraprestações de operações de arrendamento mercantil, a contribuinte traz os dispositivos que fundamenta seu direito - inciso V do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003-, e alega que nestes não há a restrição imposta pelo auditor fiscal. J á em relação ao contrato da operação, afirma "Conforme podemos verificar em contrato anexo (Doc. 4), o mesmo é contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo."

Bens do ativo imobilizados

A contribuinte contesta a glosa dos encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos em razão de não serem considerados como integrantes do processo produtivo da empresa.

A contribuinte defende o direito ao crédito mencionando, exemplificativamente, alguns dos itens listados no anexo I do despacho decisório em questão.

Assim se expressa:

Conforme consta no anexo I V do despacho decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda.

Contesta a glosa dos encargos com depreciação dos pomares (macieiras) alegando ser equivocado o entendimento fiscal de que as macieiras não sofrem depreciação, mas exaustão. Explica que na cultura da maçã não ocorre a extração da árvore, a não ser ao término de sua vida útil, e por isso ocorre a depreciação do bem (macieira) pelo seu uso.

Acrescenta que a exaustão se caracteriza pela extração da árvore e que, portanto, as florestas é são sujeitas a exaustão, e não as macieiras, a teor do art. 334 do Decreto nº 3.000/1997.

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 nº 10.637/2002 quanto no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 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 4º do Ato Declaratório SRF nº 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 nº 10.637, de 2002, alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens”. Alega, assim, que a legislação apresentada não faz as restrições apontadas pela análise fiscal, motivo pelo qual defende ser legítimo o direito ao crédito.(grifos do original).

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS 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 pleiteado.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento no regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social: além dos custos com bens e serviços tidos como insumos, somente dão direito a crédito as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

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

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

REGIME DA NAO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, geram direito a crédito, os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que tais bens estejam diretamente associados à prestação de serviços ou ao processo produtivo de bem destinado à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 21/05/2012, conforme AR de fl. 198, apresenta em 15/06/2012, fl. 199/241, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, repisando os argumentos já aduzidos, requerendo ao final o deferimento total dos créditos pleiteados, com correspondente atualização dos referidos créditos, pela taxa selic, de acordo com o disposto na Lei nº 9.250/95, bem como, caso se faça necessário reapresentar as provas apresentadas quando da Intimação fiscal pela DRF/JOA.

Em síntese são as seguintes as razões recursais:

a) *Das embalagens utilizadas como insumos:*

as embalagens foram consideradas pela análise fiscal como destinadas somente ao transporte dos produtos. Porém, as embalagens utilizadas pela recorrente, 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 recorrente, 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 recorrente / contribuinte, z 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: carretão c/ rolete (transporte maçãs), registrador eletrônico de temperatura (câmaras frigoríficas, 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.

e) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (item 3.1.2 da manifestação de inconformidade):

Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos os créditos referente despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, pois foram considerados que mencionados contratos de arrendamento mercantil são contratos de financiamentos.

Conforme podemos verificar em contrato anexo, o mesmo é contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo. Mesmo porque, a legislação prevê os créditos, não se operando quaisquer restrições. Toda a base legal está citada nessa manifestação. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

d) Requer o deferimento total dos créditos pleiteados, com correspondente atualização dos créditos pleiteados, pela taxa selic, de acordo com o disposto na Lei nº 9.250/95:

É o relatório.

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

O Despacho Decisório foi precedido do **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL** - fls. 29/45, do qual se extrai, em síntese, quanto aos itens que compõem o litígio:

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal:

Neste sentido, como a Agrícola Fraiburgo se dedica à produção de maçãs, obtém-se que dão direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos no plantio, na limpeza da fruta e na classificação.

I) por não consistirem de insumos, os valores referentes às aquisições (listadas no Anexo I) dos seguintes bens, assim classificados pelo auditor fiscal em função de sua natureza

a) Das embalagens utilizadas como insumos:(listadas no Anexo I)

Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que as embalagens e os materiais apresentados como tampa festiva mark IV colada, fundo mark, fundo papelão a granel, tampa flesta mark IV parda, lamina de plástico com bolha, tray-pack, cola hot-melt, fita adesiva, ribbon eltron zebra, saco plástico liso, entre outros são utilizados exclusivamente para o transportes das mercadorias.

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).

(...)

As notas fiscais dos fornecedores descrevem que as tampas e os fundos das caixas são de papelão ondulado (fls. 88, 89, 96 e 97 do processo fiscal nº 10925.000022/2010-81 -Exportação-COFINS).

(...)

Prova de que as caixas são utilizadas precipuamente (principalmente) para transporte está no seu tamanho (para acondicionamento de 18 ou 20 kg de maçã) e no seu reforço (papelão ondulado).

Mesmo que as caixas contenham alguma indicação ou pintura para identificar o tipo de maçã acondicionado, em função das características citadas, percebe-se que o objetivo principal das caixas é realmente o transporte.

Além disso, ripa de madeira de pinus, prego, cantoneira de papelão, entres outros também são utilizados para acondicionamento do produto, com o objetivo de transportá-lo.

g) Combustíveis: gasolina comum e Óleo diesel.

II) por não consistirem de insumos, os valores referentes às aquisições (listadas no Anexo II) dos serviços de fretes de materiais diversos, fretes de trator e fretes de bins entre estabelecimentos da empresa;

Em relação aos itens constantes na Linha 03 (Serviços utilizados como insumos), Anexo II, verificamos que foram computados valores referentes aos fretes de materiais diversos, fretes de trator e fretes de bins entre estabelecimentos da empresa Agrícola Fraiburgo (frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem). Em relação ao frete entre estabelecimentos da empresa, temos as seguintes cópias, conforme fls. 101 e 103 do processo fiscal nº 10925000022/2010-81 - Exportação- COFINS. Os referidos fretes não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo por falta de expressa previsão legal; tratam-se na verdade de despesas operacionais.

A memória de cálculo apresentada pela empresa (Anexo II) classifica os fretes como frete de compra, sendo que conforme o parágrafo acima existem vários fretes que não podem ser classificados como insumos que geram crédito. Neste sentido, os fretes constantes na memória de cálculo foram glosados.

III) as despesas declaradas como de contraprestação de arrendamento mercantil (listadas no Anexo III), por não ser possível atestar ser esta a real natureza jurídica do negócio; esclarece o auditor fiscal que, pelo contratos apresentados, verifica-se que as despesas decorrem, de fato, de contratos de financiamento de equipamentos, haja vista o fato de os Valores Residuais Garantidos serem parcelados pelo mesmo período do contrato, o que denota que a empresa já estava efetivamente comprando, e não arrendando, o bem correspondente;

*Conforme Intimação SAORT nº 15.973, a empresa Agrícola Fraiburgo apresentou cópias de contra/tos de arrendamento mercantil (fls. 109, 110, 111, 113, 114 e 115 do processo fiscal nº 10925.000\02\2f)10-81 -Exportação-COFINS). Os valores desses contratos foram lançados como base de cálculo do *PIS/COFINS não cumulativo.*

*Entretanto, em análise apurada, os contratos mostram forma de arrendamento mercantil, **mas apresentam-se, na sua essência, como contratos de financiamento**. Assim, ao invés de arrendar (alugar), a empresa está, na verdade, comprando os equipamentos.*

Prova disso, são os Valores Residuais Garantidos (campo 15) dos contratos apresentados. Esses valores são parcelados pelo mesmo período do contrato, mostrando claramente que a empresa já está efetivamente comprando os equipamentos e financiando o valor residual.

Portanto, como não é possível atestar a natureza jurídica de arrendamento mercantil dos contratos listados para crédito do PIS/COFINS não cumulativo, os valores foram glosados por falta de expressa previsão legal.

IV) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (listados no Anexo IV) colchão de espuma, beliche, caldeira completa, carretão com rolete, casa de madeira, ônibus, condicionador de ar, implantação pinus, impressora laser, nebulizador, pinus reflorestamento, refeitório, retifica motor, revisão caixa/câmbio, switch e carros. Em diligência à empresa, no dia 22 de julho de 2010, verificou-se que a caldeira não é utilizada na área produtiva e que a capela de exaustão de gases é utilizada no laboratório para a realização de experimentos.

Em face das glosas relatadas, traz a recorrente extenso arrazoado em suas razões de defesa, com citação dos vários dispositivos legais que entende aplicáveis ao caso e segundo sua interpretação amparam seu pleito creditório, bem como deixa consignado que o Despacho Decisório, não denegou as glosas diversas por não estarem comprovadas as operações

respectivas, mas sim por interpretação da legislação, entendendo assim não haver amparo legal ao direito pleiteado.

Nesse ponto tem razão a recorrente, ocorre que após a manifestação de inconformidade que deflagrou o litígio, a DRJ em análise técnica minuciosa, tanto da legislação aplicável ao caso como das provas acostadas com relação a cada item glosado, entendeu que havia insuficiência probatória para alguns itens.

Em face das glosas relatadas e das considerações trazidas na peça recursal que remetem ao conceito de insumo, faz-se mister verificar o marco normativo sobre a matéria conforme a seguir transcrito:

Lei nº 10.637/2002:

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](#))

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). ([Produção de efeitos](#))

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#) ([Vide Lei nº 9.718, de 1998](#))

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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Produção de efeito\) \(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\) \(Regulamento\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\) \(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\) \(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

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](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

Assim, conforme dispõem os artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, poderá a pessoa jurídica submetida ao regime da não-cumulatividade **descontar créditos calculados** em relação aos bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, observando que até a entrada em vigor da Lei nº 10.685/2004, em 01/05/2004, esse direito ao crédito somente alcançava os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

A matéria em tela é por demais debatida nesta colenda turma de julgamento, e para evitar longas digressões sobre o conceito de insumo, pontua-se em breve síntese que a exegese que se extrai das prescrições dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 quanto à possibilidade de crédito (...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) corresponde à terceira posição interpretativa, ou seja, nem tão restritiva como o conceito utilizado pela legislação do IPI, nem tão ampla como o conceito utilizado pela legislação do Imposto de Renda, correspondendo portanto à identificação dos seguintes critérios, na análise do caso concreto: a) bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, ou seja, bens ou serviços **que tenham relação de pertinência com a produção, fabricação ou prestação de serviço**, ainda que não tenham contato direto; b) bens ou serviços que não **tenham seu aproveitamento vedado pela lei**.

Por oportuno, cabe registrar que é posição desta relatora que o ônus probatório, que tem sua matriz legal no ¹artigo 333 do Código de Processo Civil - CPC, vigente à época da apresentação da manifestação de inconformidade, e na via administrativa submete-se ao seguinte regramento do Decreto nº 70.235, de 1972, que **no caso em espécie, tratando-se de direito creditório, a regra se inverte**, incumbindo ao autor a prova quanto ao fato constitutivo do seu direito, ou seja cabe ao interessado a prova quanto aos créditos pleiteados.

¹ Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações.

No entanto, essa questão comporta temperamentos, dadas as circunstâncias processuais do caso concreto, submetido à segunda instância de julgamento, assim em face da posição interpretativa acima declinada quanto aos insumos admitidos, considerando a especificidade da atividade desenvolvida pela empresa, que é o cultivo de maçã, a análise do termo de verificação fiscal em cotejo dos anexos I, II, III e V, para essa relatora é insuficiente para à luz da legislação de regência inferir sobre a pertinência ou não de referido insumo no cultivo de maçã, primeiro porque alguns insumos são exemplificativamente citados na segregação dos subitens do referido TVF; segundo, cita o TVF o processo fiscal nº 10925000022/2010-81 -Exportação- COFINS, referenciando folhas quanto às embalagens e aos dispêndios com fretes, no entanto as citadas folhas não se encontram acostadas aos autos; e terceiro, uma visita aos autos permite a constatação de que houve duas intimações ao contribuinte, fls.23/24 e 27/28, com solicitação de vários documentos, os quais embasaram o já citado termo de verificação, no entanto, em face da posição interpretativa adotada pela fiscalização deixaram de ser acostadas aos autos.

Assim, para essa relatora o processo não está pronto para julgamento, de modo que com fundamento no art. 18, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, voto pela devolução do presente processo ao órgão de origem para a adoção das seguintes providências pela fiscalização, a qual, a seu critério poderá intimar a interessada a complementar as informações, se for o caso:

I) Descrever, tal como solicitado no item 7 da INTIMAÇÃO SAORT Nº 15.973, o processo produtivo da empresa, informando os principais insumos utilizados em cada etapa do cultivo de maçãs;

II) Com relação aos seguintes itens:

a) **Das embalagens utilizadas como insumos:** (listadas no Anexo I):

- demonstrar qual tipo de embalagem utilizada, de forma exaustiva e não apenas exemplificativa utilizada nas etapas do referido processo de cultivo de maçãs;

- acostar as folhas do processo fiscal nº 10925000022/2010-81 -Exportação-COFINS, citadas no TVF que demonstram o tipo de embalagem utilizada;

b) **Das aquisições de combustíveis e/ou lubrificantes:**

- demonstrar em qual etapa do processo há a utilização do referido dispêndio;

c) **Dos valores referentes às aquisições (listadas no Anexo II) dos serviços de fretes:**

- especificar quais fretes estão computados na linha 03 (Serviços utilizados como insumos), e em que etapa do processo produtivo de cultivo de maçãs ocorre o serviço de tais fretes;

-acostar aos autos as folhas 101 e 103 do processo fiscal nº 10925000022/2010-81 -Exportação- COFINS, citadas no TVF:

Em relação aos itens constantes na Linha 03 (Serviços utilizados como insumos), Anexo II, verificamos que foram computados valores referentes aos fretes de materiais diversos, fretes de trator e fretes de

bins entre estabelecimentos da empresa Agrícola Fraiburgo (frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem). Em relação ao frete entre estabelecimentos da empresa, temos as seguintes cópias, conforme fls. 101 e 103 do processo fiscal nº 10925000022/2010-81 - Exportação- COFINS. Os referidos fretes não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo por falta de expressa previsão legal; tratam-se na verdade de despesas operacionais.(grifei).

d) Da depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (listados no Anexo IV):

- demonstrar, de forma exaustiva e não exemplificativa, quais bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico, a **produção de maçãs**.

Após ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência com reabertura do prazo de 30 (trinta dias) para manifestação, devolver o processo a este E. Conselho para a conclusão do julgamento.

É como voto.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar
Relatora