



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

**Processo nº** 10925.002945/2007-72  
**Recurso nº**  
**Resolução nº** 3201-000209 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Data** 01/03/2011  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** RENAR MAÇÃS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade, converter o processo em diligência, nos termos do voto do relator.

Mércia Helena Trajano D'Amorim

Presidente

Relator

Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Ribeiro Nogueira, Daniel Mariz Gudino, Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Maria Regina Godinho de Carvalho.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para Programa de Integração Social – PIS, não-cumulativa, decorrentes de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do primeiro trimestre de 2005, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações.*

*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 da apuração de créditos em relação às seguintes operações:*

*(a) aquisição de embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados: entendeu a autoridade fiscal que não geram direito de crédito, por não se enquadrarem no conceito de insumo, as aquisições de materiais empregados em embalagens exclusivamente de transporte.*

*(b) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: foram glosados os créditos efetuados a título de depreciação relativos a bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 01/05/2004, face a limitação da utilização desse tipo de crédito imposta pela Lei nº 10.865/2004; os demais créditos foram glosados em razão de a autoridade fiscal considerar que as máquinas e equipamentos não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso, a produção de maçã;*

*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.*

*A contribuinte inicia contestando a glosa dos créditos relativos às aquisições de embalagens. Primeiro, esclarece que parte do total glosado refere-se a embalagens de transporte, que independentemente de sua função, consistem de insumos consumidos no processo de industrialização. Em relação à outra parte do valor glosado, afirma referirem-se a embalagens aplicadas no acondicionamento de seu produto, que por objetivarem destacar e valorizar as frutas aos olhos do consumidor, caracterizam-se como sendo de apresentação, e, portanto, dando direito de crédito. Assim argumenta:*

*O acondicionamento da fruta ocorre após ultrapassado a fase de beneficiamento, as frutas dentro das caixas, são dispostas em camadas, assentadas em bandejas especialmente projetadas para separar, em cavidades, uma fruta da outra, mostrando ao consumidor o bom porte da maçã. Inclusive objetivando acentuar a característica da fruta, promovendo o produto. A própria cor da bandeja merece menção em razão de sua notória influência da apresentação da maçã frente ao consumidor, destacando a fruta, de cor vermelha em oposição a cor da bandeja.*

*Referido acondicionamento é feito em caixas de papelão com bom acabamento em sua parte externa, contendo dizeres, figuras e símbolos de fins promocionais, impressos com a finalidade de valorizar o produto.*

*Conforme pode ser observado, o processo de acondicionamento aos quais as maçãs são submetidas possui o objetivo de promover o produto através de sua apurada apresentação aos olhos dos potenciais consumidores, preservando, também, a sua integridade, mas não somente isso.*

*Argumenta 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. Nesse sentido, faz expressa remissão ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637 e ao Art. 66 na IN/SRF 247/2002 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. Traz a consulta respondida pela SRRF da 8.a Região Fiscal, a fim de corroborar a aceção ampla para o conceito de insumo.*

*Menciona, ainda, a contribuinte, dispositivo legal que trata do IPI, no caso o Decreto 4.544/2002, que, a seu juízo, define o que se deve considerar como operação de industrialização (art. 4º) e como embalagem de transporte (art. 6º); e faz referência a uma decisão da DRJ/Juiz de Fora/MG para respaldar seu entendimento de que não cumpridos os requisitos postos no citado decreto, restam caracterizadas as embalagens de que se utiliza como de apresentação.*

*Ao final, alternativamente pugna, caso não se entenda que as embalagens sejam de apresentação, pela realização de diligência à SAORT a fim de que se possa comprovar tal fato.*

*Em outro item de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte contesta a glosa de créditos vinculados a aquisição de cabeçote de impressora s600, fita de impressão tipo 60mm, fita de impressora iimak ksi e serviços de confecção, defendendo que tais produtos consistem de insumos consumidos durante o processo produtivo, integrando, portanto, o produto vendido.*

*Por fim, contesta a glosa dos créditos relativos aos encargos com depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado argumentando que estes são empregados em sua atividade produtiva, que esclarece, pode ser dividida em duas partes: pomares e “packing-house”. Assim explica:*

*a) Bens utilizados nos pomares: nesse grupo pode-se dar destaque aos tratores e implementos agrícolas utilizados para produção e desenvolvimento dos frutos. Tais implementos são utilizados no transporte, adubação do solo e na aplicação de defensivos usados no controle de pragas e desenvolvimento dos frutos.*

*Esses procedimentos são efetuados a cada nova safra e visam especificamente a produção dos frutos.*

*Também foram glosadas caixas de apicultura, cujas abelhas são utilizadas para a polinização dos pomares, caixa d’água e poços artesianos usados para irrigação das plantas e diluição de defensivos e sanitários utilizados nos pomares.*

*Os bens do ativo imobilizado utilizados nos pomares são de fundamental importância para o cultivo e produção da maçã, tendo, portanto, ação efetiva sobre o produto final.*

*b) Bens utilizados no “packing-house”: também foram glosados bens inclusos no packing-house, tais são utilizados no processo final da industrialização dos frutos aprimorando o processo produtivo.*

*Entre os bens que se encontram no packing-house, pode-se dar destaque as estruturas de aço que ficam dentro das câmaras frigoríficas para armazenagem de Bins com frutas sendo uma espécie de “prateleira gigante” (Conjunto porta pallets em aço galvanizado a fogo (drive-in), adquirido em 16/12/2004), bem como as peças utilizadas na classificadora de frutas (inversor de frequência e câmara com lente e filtro) que servem para separar os frutos por cor e calibre.*

*(...)*

*Nos pomares ocorre todo o cultivo das plantas desde sua implantação até o momento da colheita. Ao longo do ano são realizados vários procedimentos (poda, adubação, irrigação, polinização, tratamentos fotossanitários e colheita) tendo como objetivo chegar a uma safra de qualidade.*

*No “packing-house” ocorre a industrialização dos frutos produzidos nos pomares. São lavados, selecionados e classificados de acordo com a cor e calibre, e embalados. Após estas etapas são vendidos ou acondicionados em câmaras frias que possuem o objetivo de conservar os produtos para que a venda possa ocorrer ao longo do ano.*

*(...)*

*A descrição dos bens glosados acima demonstra que estes são essenciais ao cultivo e industrialização da maçã, sendo aplicados diretamente no processo produtivo da empresa....*

*Afirma a contribuinte que seu direito ao crédito está expresso “na Lei n.º 10.833/2003, no seu art. 3º, VI e VII e art. 15, II, que possibilita a apuração de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na fabricação de produtos destinados à venda e também edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa”. A corroborar seu entendimento, transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 182 de 27 de dezembro de 2007.*

*Ante essas alegações, pede, a contribuinte, que seja reformado o Despacho Decisório para que sejam incluídos na base de cálculo dos créditos de PIS não-cumulativo os valores contestados.*

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC manteve o lançamento realizado, conforme Decisão DRJ/FNS nº 20.010, de 21/05/2010, fls.388/402, assim ementada:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2005*

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU  
RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2005*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*

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

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, 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, é que dão direito a crédito. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.*

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

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

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.*

420/432. Às fls. 403 o contribuinte é intimado, apresentado recurso voluntário de fls.

Após, é dado seguimento ao processo.

É o Relatório.

**Voto**

O recurso interposto atende aos requisitos de admissibilidade.

Discute-se nos autos a possibilidade de creditamento de PIS não cumulativo sobre a aquisição de embalagens destinadas ao transporte e apresentação dos produtos industrializados e da depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

A decisão da DRJ afastou a glosa relativa aos bens que entendeu tenha sido comprovada sua utilização na industrialização dos produtos.

A recorrente se irressigna, pleiteando o direito integral ao seu crédito.

Como vemos, o debate se restringe a questões mais materiais que formais, pois a base da decisão proferida foi de negar provimento ao pleito da contribuinte porque esta não logrou comprovar suas alegações, como vemos às fls.392:

*A razão pela qual estas considerações são feitas neste item preambular do voto é a de que, como se verá em relação a grande parte dos créditos pleiteados no presente processo (ver itens a seguir), a contribuinte se limita a apresentar listagens, registros contábeis e documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos. O que se dizer aqui firmar, portanto, é que quando tal imprecisão na identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus ônus probandi) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, como acima já foi exposto, tais institutos não se destinam a tanto.*

Vemos que o contribuinte logrou juntar aos autos diversos documentos que, no seu entender, comprovariam o seu direito.

A fiscalização, a *contrario sensu*, entendeu que aquelas informações e documentos não a satisfaziam, não sendo as necessárias para comprovar os referidos bens como insumos e, assim, deferir o direito de crédito pleiteado.

Entretanto, ao contrário de intimar o contribuinte a apresentar o restante das informações que entendia necessárias para análise do pleito, entendeu por bem dar andamento e julgar o processo no estado em que se encontrava.

Assim, na falta de todas as provas e informações que entendia deveriam ter sido prestadas, que foi negado grande parte do pleito pretendido pela recorrente.

Entendo que se as informações e comprovações prestadas pela recorrente não eram satisfatórias para a autoridade fiscalizadora/julgadora, deveria a contribuinte ter sido intimada a complementá-la, e não simplesmente negar o seu direito.

Assim, entendo que o processo deva ser ajustado, em diligência, para fins de esclarecimento da real aplicação dos bens ora debatidos no processo produtivo da recorrente,

---

com vistas a afastar a obscuridade existente nos autos e possibilitar o real exame do tema posto em discussão.

Desta feita, entendo deva ser baixado em diligência o processo para que a autoridade preparadora verifique se todos os bens ora debatidos são utilizados diretamente no setor produtivo da empresa, listando-os. Nos casos em que entender não o sejam, especificar a sua efetiva utilização, listando os mesmos bens.

Ainda, deve ser intimado o contribuinte a juntar aos autos cópia integral do mandado de segurança mencionado às fls. 262 ou, alternativamente, cópia das partes principais (inicial, sentença, acórdãos), bem como certidão narratória do processo.

Realizada a diligência, deverá ser dado vista à recorrente para se manifestar, querendo, pelo prazo de 30 dias.

Após, devem ser encaminhados os autos para vista à PGFN da diligência realizada.

Por fim, devem os autos retornar a este Conselheiro para fins de julgamento.

Sala das Sessões, em 01 de março de 2011.

Luciano Lopes de Almeida Moraes