



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

Processo n° 10925.002957/2007-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.249 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de julho de 2016
Matéria RESSARCIMENTO COFINS
Recorrente RENAR MAÇÃS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROVA PERICIAL. SUPERAÇÃO DO CERCEAMENTO DE DEFESA.

A realização de diligência fiscal solicitada por este CARF supera a alegação de cerceamento de defesa pelo não exame da totalidade das provas.

COFINS. CRÉDITO. BENS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

A aquisição de material de embalagem gera direito ao crédito da Cofins não cumulativa, conforme IN 247/2002.

COFINS. CRÉDITO. BENS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

Tendo a fiscalização comprovado que determinados bens estão ligados diretamente à produção, deve ser deferido o direito creditório, já que inexistente a controvérsia.

COFINS. CRÉDITO. BENS NÃO RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO NEGADO.

Não é possível o creditamento sobre despesas que não guardam relação direta com o processo produtivo do contribuinte ou que não foram devidamente comprovadas.

(ementa conforme Acórdão n.º 3201-001.689)

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/09/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 19

/09/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 04/10/2016 por WINDERLEY MORAIS

PEREIRA

Impresso em 06/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. No mérito, por unanimidade deu-se provimento parcial ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Mércia Trajano D'Amorim e José Luiz Feistauer.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Jose Luiz Feistauer de Oliveira, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Tatiana Josefovicz Belisario e Jorge Rubem Folena De Oliveira

Ausente, justificadamente, os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Charles Mayer de Castro Souza.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão 07-20.091 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (fls. 355 e seguintes).

O feito foi assim relatado pela DRJ:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não-cumulativa, decorrentes de operações no mercado interno, que remanesceram ao final do quarto 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) duplicidades: foram glosados valores referentes a despesas com empilhadeiras, informados como insumos no DACON, por já terem sido declarados em linha própria - Linha 06 — Despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;

(c) 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 apuradas 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 10.833 e ao Art. 8º na IN/SRF 404/2004 para fins de afirmar que tanto a Lei quanto os atos da Receita Federal, quando tratam de insumos, não 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 8ª 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 do crédito vinculado a aquisição de ÁCIDO ASCÓRBICO, defendendo que tal produto consiste de insumo consumido durante o processo produtivo.

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"

contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 402 e seguintes, reiterando os argumentos da Impugnação no que diz respeito às glosas mantidas.

Os autos foram remetidos a este CARF para julgamento e distribuídos ao Relator Luciano Lopes de Almeida Armando. Por unanimidade de votos, deliberou-se pela conversão do feito em diligência, nos seguintes termos:

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, dentre outros.

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.334:

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 'onus 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. 06 ou, alternativamente, cópia das partes principais (inicial, sentença, acórdãos), bem como certidão narrativa do processo.

A Fiscalização apresentou a INFORMAÇÃO FISCAL SAORT 2014-0113-CCV (fls. 958 e seguintes), aduzindo que parte das glosas deixaram de ser contestadas pelo contribuinte, e mantendo os fundamentos das demais.

Intimado do resultado da Diligência, o Contribuinte alegou, em síntese, que os itens glosados pela Fiscalização integram o seu processo produtivo e, portanto, dão direito à crédito do PIS não cumulativo. (fls. 1021 e seguintes)

Os autos, então, retornaram ao CARF e, tendo em vista que o D. Relator originário não mais compõe este colegiado, foram a mim distribuídos por sorteio eletrônico, conforme "ATA DO MÊS DE MARÇO DE 2016 DA PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA DA SEGUNDA CÂMARA DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO".

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário

A matéria em debate cinge-se à definição do conceito de insumo trazido pelas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 para fins de autorização da apuração de créditos de PIS e Cofins. A partir dessa definição, com a exata compreensão das atividades exercidas pelo contribuinte, é que se deve passar ao exame de cada uma das classes de créditos apropriados.

Essa questão já é há muito debatida por essa Turma julgadora e por esse CARF, inclusive, com diversas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais que vêm concluindo pela necessária distinção do conceito de insumo da legislação do PIS e da COFINS relativamente ao IPI (conceito restritivo) e do Imposto de Renda (conceito amplo).

Especificamente quanto ao Recorrente, essa mesma Turma Julgadora já se manifestou em reiteradas oportunidades, sempre para reconhecer o direito ao crédito sobre os bens diretamente empregados no processo produtivo.

Pois bem. Passa-se a analisar cada um dos itens objeto de Recurso Voluntário.

PRELIMINARMENTE - DESCONSIDERAÇÃO INDEVIDA DAS PROVAS APRESENTADAS E INDEVIDO INDEFERIMENTO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA — CERCEAMENTO DE DEFESA

Nesse aspecto, atendo-me ao que foi consignado pelo Relator originário do feito quando da solicitação de diligência fiscal, que torno parte integrante das presentes razões de decidir:

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, dentre outros.

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

A recorrente se irresigna, 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.334:

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.

Pelo exposto, entendo que a questão restou superada com a diligência ordenada por este CARF, que determinou a análise da documentação apresentada, bem como a realização de demais verificações acerca dos itens glosados a fim de verificar o correto emprego dos itens no processo produtivo da Recorrente.

Quanto ao mérito, consoante razões recursais, a matéria deve ser analisada sob os seguintes tópicos:

04.1 QUANTO AS EMBALAGENS APLICADAS AOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADAS AO TRANSPORTE

04.2 QUANTO AS EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO APLICADAS AOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

A DRJ, ao analisar o feito no que tange aos créditos oriundos da aquisição de embalagens pela Recorrente, ateu-se à distinção entre embalagens de transporte e embalagem de apresentação, conforme entendimento aplicável ao crédito de IPI. Não obstante, ao final, houve por bem manter integralmente a glosa efetuada pela Fiscalização sob o fundamento de que, ainda que se possa acatar os créditos relativos ao material de embalagem de apresentação, a contribuinte não teria logrado comprovar tal finalidade:

Ocorre, porém, que como acima se viu, apenas as embalagens de apresentação é que geram o direito ao crédito, que faz com que não se possa acatar como aptas à geração de créditos as aquisições de pallets e cantoneiras, pois consistem claramente de embalagens de transporte, tanto que como tais foram informados pela contribuinte na listagem "item 03 (Embalagens de Transporte)".

Do mesmo modo, não há como se aceitar que os materiais discriminados na listagem "Item 03 (Embalagens de Apresentação)", consistam de embalagens de apresentação ou materiais nelas empregados. De se ver.

Primeiro, em relação às várias operações de aquisição de "rótulo e etiquetas" e "caixa, bandejas, diversos", não bastasse o fato de tais materiais não constarem como adquiridos para

industrialização (códigos CFOP 1.556 e 1.949), também não há mais nada que possibilite a identificação específica de suas destinações.

Da mesma forma, em relação às demais aquisições (CFOP 1101 e 2110) —tais como, plástico bolha, diversos tipos de caixas (descritas como TAMPA REFRAI, FUNDO MERCADO INTERNO, TAMPA REATAR EXPORTAÇÃO, FUNDO RE'NAR, TAMPA NATURA), fita adesiva, selos, sacolas, bandejas, fita pet, etc. - na impossibilidade da identificação específica de suas destinações, não há como definir qual delas poderia eventualmente gerar direito a crédito, por consistirem de embalagem de apresentação ou materiais nela empregados.

No caso específico das caixas, mencione-se que a contribuinte apresentou a autoridade fiscal algumas fotos de vários tipos de embalagens que estariam incluídas dentre aquelas listadas como embalagens de apresentação — essas fotos se encontram no documento denominado "item 06" onde a contribuinte descreve o processo produtivo da empresa; e, em sede de defesa, juntou cópias de várias das notas fiscais lá listadas. Entretanto, tais elementos não ajudam muito. É que, apesar de as fotos 01 e 02 evidenciarem que as caixas que lá aparecem se tratam, aparentemente, de embalagens que poderiam ser classificadas como embalagens de apresentação, não tratou a contribuinte de indicar quais são as operações de aquisição constantes da lista de notas fiscais que se referem especificamente às aquisições destes bens, comprovando documentalmente tal vinculação.

Assim, não há como reconhecer o direito pleiteado pela contribuinte.

Como o creditamento relativo a embalagens não se estende a toda e qualquer embalagem, torna-se imprescindível, para a definição quanto à existência ou não do direito, a minudente identificação da natureza das embalagens em relação às quais é pleiteado o crédito. Destarte o ônus de comprovar a natureza das embalagens e de identificar de forma individualizada quais aquisições estão associadas a quais embalagens é do contribuinte/pleiteante do crédito, nos termos em que já se expôs detalhadamente no item 1.1 deste voto. Como lá se viu, não cumpre seu ônus o contribuinte que se limita a listar operações de aquisição de pretensos insumos, sem que a natureza destas operações e a identificação do insumos adquiridos sejam definidas/produzidas.

Como mencionado anteriormente, a matéria em exame nos presentes autos já foi exaustivamente discutida por esta Turma Julgadora, com cerca de uma dezena de processos envolvendo o mesmo contribuinte e os mesmos itens de glosa.

Desse modo, por compreender exatamente o tópico ora abordado, utilizo como razão de decidir o seguinte trecho do Acórdão n.º 3201-001.689 (Processo nº 10925.002948/200714), de relatoria do então Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes:

O conceito de embalagem, segundo o Ministério do Meio Ambiente é:

A embalagem é essencial para a proteção dos produtos durante a sua etapa de distribuição, armazenamento, comercialização, manuseio e consumo.

(...)

Cabe à embalagem proporcionar segurança no manuseio do produto, manutenção de suas propriedades e informações legais sobre sua composição e validade, e mesmo rastreabilidade do lote de produção. Em certos casos cabe ainda à embalagem estender o prazo de vida dos produtos, evitando o seu desperdício.

Lembramos, inclusive, que a legislação local de ICMS, usualmente mais restritiva que a legislação federal, entende que tais produtos dão direito a crédito, classificando-os como material auxiliar.

Neste sentido é o que abstraímos da Instrução Normativa nº 45/98, Título I, Capítulo V, seção 2.0, item 2.1.2, neste sentido:

2.1.2 Não se incluem entre as mercadorias usadas ou consumidas no estabelecimento:

a) as matérias primas e os materiais secundários, assim entendidas as mercadorias que se destinem a ser transformadas em constituintes do objeto central da produção, integrandose, agregandose ou incorporandose ao produto final por meio de qualquer processo, inclusive aquelas utilizadas na embalagem ou acondicionamento de mercadorias; (...)

Ademais, a própria RFB permite o amplo e geral crédito sobre as compras de embalagem, entendendo-as como insumos, como vemos na IN 247/2002:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entendese como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

(Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) 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;
(Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (...) (grifo
nosso)*

Assim, descabe qualquer outro debate sobre o tema.

Assim, entendo que assiste razão à Recorrente no que tange ao reconhecimento do direito ao crédito sobre a aquisição de itens de embalagem, sejam estas destinadas ao transporte ou à apresentação, ressaltando que a legislação de regência da COFINS não traz qualquer distinção entre estas.

04.3 DEMAIS INSUMOS

Sob o item "demais insumos" a Recorrente questiona apenas uma linha de glosa, relativa ao tem "ácido ascórbico".

A glosa foi fundamentada exclusivamente na justificativa de que o contribuinte não teria comprovado a sua utilização no processo produtivo.

Com efeito, a partir de detalhado exame do feito e de todos os documentos apresentados pelo contribuinte, noto que não há qualquer explanação acerca da forma de utilização do componente "ácido ascórbico" no processo produtivo da Recorrente. Esta apenas se limita a afirmar que se trata de item empregado no seu processo produtivo, além de apresentar a nota fiscal de aquisição do produto.

Assim, ainda que, em senso comum, se possa conjecturar a efetiva utilização desse produto no processo produtivo das maçãs, é certo que a atividade julgadora deve ficar adstrita ao que se encontra nos autos.

Desse modo, à míngua de justificativa, pelo contribuinte, acerca da forma de utilização do "ácido ascórbico" no seu processo produtivo, deixo de reconhecer o direito ao referido crédito.

04.4 QUANTO AOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO:

Por fim, quanto às glosas relativas aos encargos de depreciação do Ativo Imobilizado cumpre, efetivamente, o exame da aplicação dos itens no processo produtivo da Recorrente.

Nesse sentido respondeu a Fiscalização em diligência solicitada por esta Turma Julgadora:

*No que se refere a matéria controversa, verifica-se que a contribuinte deixou de contestar, se conformando, portanto, com as glosas, em relação aos bens do ativo adquiridos antes de 1º de maio de 2004, cuja base de cálculo importa em R\$ 2.950,38 para cada um dos meses do trimestre, e se encontram especificados
abaixo*

ITENS / NOTAS GLOSADOS					
Data Entrada	Data Imobilizado	Período de Inclusão	Descrição	Valor Original	Total de Encargos
01/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	FABRICAÇÃO/REFORMA DE BINS	3.979,80	33,17
01/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	FABRICAÇÃO/REFORMA DE BINS	9.950,79	82,92
01/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	FABRICAÇÃO/REFORMA DE BINS	7.008,08	58,40
01/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	FABRICAÇÃO/REFORMA DE BINS	149,02	1,24
01/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	FABRICAÇÃO/REFORMA DE BINS	101,56	0,85
01/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	FABRICAÇÃO/REFORMA DE BINS	31,30	0,26
28/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	MONTAGEM CLASSIFICADORA FOMESA 2004	575,00	4,79
31/12/2003	31/05/2004	agosto/2004	MONTAGEM CLASSIFICADORA FOMESA 2004	42.273,79	352,28
31/01/2004	31/05/2004	agosto/2004	MONTAGEM CLASSIFICADORA FOMESA 2004	117.417,99	978,48
29/02/2004	31/05/2004	agosto/2004	MONTAGEM CLASSIFICADORA FOMESA 2004	62.112,90	517,61
31/03/2004	31/05/2004	agosto/2004	MONTAGEM CLASSIFICADORA FOMESA 2004	64.499,97	537,50
30/04/2004	31/05/2004	agosto/2004	MONTAGEM CLASSIFICADORA FOMESA 2004	22.822,47	190,19
31/12/2003	31/05/2004	agosto/2004	MONTAGEM CONDENSADOR MEBRAF - GERAÇÃO FRIOS	3.215,28	26,79
31/01/2004	31/05/2004	agosto/2004	MATS MONTAGEM CONDENSADOR - GERAÇÃO FRIOS	3.479,77	29,00
29/02/2004	31/05/2004	agosto/2004	MATS MONTAGEM CONDENSADOR - GERAÇÃO FRIOS	4.502,77	37,52
31/03/2004	31/05/2004	agosto/2004	MATS MONTAGEM CONDENSADOR - GERAÇÃO FRIOS	252,90	2,11
28/11/2003	31/05/2004	agosto/2004	TRATOR N°13 (MF-275) MATS E M. OBRA NA SUA REFORMA	4.668,89	97,27

Os bens abaixo relacionados, em nosso ver, não são passíveis do benefício do uso do crédito a título de depreciação uma vez que os mesmos não se encontravam em contato direto com a produção. Trata-se de máquinas ou equipamentos que realizam operações de suporte não ligados diretamente a produção, assim por não preencherem os requisitos da lei, devem ser mantidas as glosas realizadas. O valor da base de cálculo para o mês de Outubro – R\$ 1.067,36, Novembro – R\$ 1.065,29 e dezembro - R\$ 1.065,29.

DESCRIÇÃO DO BEM	VLR.BEM-R\$	ENCARGOS Outubro	ENCARGOS Novembro	ENCARGOS Dezembro	Nº FOTO	JUSTIFICATIVA DA GLOSA
Semi-reboque nr.3 – cadu carrocerias	1.257,00	20,95	20,95	20,95	08	utilizado no transporte equipamentos, pneus, etc – sem contato linha produção
Triturador galhos rotter 2000 LDM c/cardam s/900	14.308,05	119,23	119,23	119,23	10	Usado para triturar galhos, folhas e restos cultura - sem contato linha produção
Plataforma traseira 1,70/1,00 mesel	1.570,00	13,08	13,08	13,08	05	Usada limpeza do terreno - sem contato linha produção
01 Conjut porta-pallets em aço gal.a fogo (drive-in)	264.600,00	882,00	882,00	882,00	01	Usada armazenar fruta embalada p/expedição – pós linha produção
Material inst.porta-palletes (drive-in)	587,61	1,96	1,96	1,96	01	Usada armazenar fruta embalada p/expedição – pós linha produção
Reboque nr. 4	165,00	2,75	2,75	2,75	06	utilizado no transporte equipamentos, pneus, etc – sem contato linha produção
Reboque nr. 4	1.519,00	25,32	25,32	25,32	07	utilizado no transporte equipamentos, pneus, etc – sem contato linha produção
Mats.intalação Porta Palletes em Aço (DRIVE_IN)	622,41	2,07	0	0	01	Usada armazenar fruta embalada p/expedição – pós linha produção
Soma.....R\$	284.629,07	1.067,36	1.065,29	1.065,29		

Em relação aos bens que a contribuinte apresentou contestação, observa-se pela descrição detalhada da utilização do bem ou sua função, no setor ou seção a que estão alocados, em confronto com as imagens fotográficas de cada item, ser possível estarem sendo utilizados nos setores em que se desenvolveu a produção, sendo possível, portanto o seu cômputo na base de cálculo dos créditos mensais. Valor da base de cálculo admitida para os meses de Outubro e Novembro – R\$ 146,08 e R\$ 604,45 para o mês de dezembro.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em [Segue, a seguir, relação detalhada dos mesmos:](#) assinado digitalmente em 19

/09/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 04/10/2016 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 06/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DESCRIÇÃO DO BEM	VLR.BEM-R\$	ENCARGOS Outubro	ENCARGOS Novembro	ENCARGOS Dezembro	Nº. FOTO	JUSTIFICATIVA
Carreta agrícola nr. 23	1.200,00	10,00	10,00	10,00	04	utilizado na colheita
Inversos eletr.MM420-3cv6se6420-2udss-2bao	1.930,00	16,08	16,08	16,08	03	utilizado na velocidade das mesas de seleção das frutas
Carrinho Comboio p/bins	4.800,00	40,00	40,00	40,00	02	transporta frutas dos pomares p/câmaras frias
Carrinho Comboio p/bins	4.800,00	40,00	40,00	40,00	02	transporta frutas dos pomares p/câmaras frias
Carrinho Comboio p/bins	4.800,00	40,00	40,00	40,00	02	transporta frutas dos pomares p/câmaras frias
Trator nº 80 marca Valmet 885-motor	37.891,80	0	0	458,37	09	integra o processo produtivo – classificação das frutas
Soma.....R\$	55.421,80	146,08	146,08	604,45		

Logo, têm-se 3 (três) grupos distintos de itens sobre os quais incidiu a glosa efetuada pela Fiscalização:

(a) **Bens do ativo adquiridos antes de 1º de maio de 2004:** sobre tais aquisições não houve questionamento por parte do contribuinte, pelo que tais **glosas são mantidas**.

(b) **Máquinas ou equipamentos que realizam operações de suporte não ligados diretamente a produção:** Nesse item de glosa existem despesas para as quais não se comprovou a aplicação no processo produtivo (equipamentos utilizados no transporte de materiais e limpeza do terreno, tais como reboques, semireboques, triturador de galhos e plataforma) e, portanto, **devem ser glosados**; mas, também, itens aplicados ao processo produtivo, mais especificamente na armazenagem do produto, tais como o porta-pallets e seus materiais, e que, portanto, **não devem ser glosados**.

(c) **Utilizados nos setores em que se desenvolveu a produção:** Para estes bens a Diligência fiscal chancelou a sua utilização no processo produtivo da Recorrente. Sendo assim, as **glosas devem ser canceladas**.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para **excluir as glosas** relativas à (i) totalidade dos itens de embalagem; (ii) das máquinas ou equipamentos que realizam operações de suporte, exclusivamente no que se refere aos porta-pallets e seus materiais; e da (iii) totalidade dos bens utilizados nos setores em que se desenvolveu a produção, sendo estes dois últimos itens em conformidade com o levantamento realizado pela diligência fiscal.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora