



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.002980/2007-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-005.359 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2019  
**Recorrente** POMI FRUTAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

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.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIÇÃO.

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.

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 o 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com embalagens; b) reconhecer o crédito, limitado à depreciação, dos bens ativáveis; e c) negar o crédito para os demais insumos. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard que lhe deu provimento parcial em menor extensão, para não reconhecer apenas os créditos sobre os dispêndios com embalagens.

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 384 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 338 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 248, restando o crédito de Cofins não cumulativo glosado em parte.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

"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 externo que remanesceram ao final do terceiro trimestre de 2006, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações no mercado interno.

Na apreciação do pleito, manifestouse a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo 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 as embalagens utilizadas pela contribuinte não são de apresentação, mas tão somente de transporte, razão pela qual não se enquadram no conceito de insumo, não dando direito a crédito; (b) duplicidades: foram glosados valores referentes a algumas notas fiscais relativas ao aluguel de máquinas e equipamentos por já terem sido declarados em linha própria no DACON (Linha 06 – Despesas de Alugueis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica);

(c) demais bens utilizados como insumos: a autoridade fiscal glosou os créditos decorrentes da aquisição de tábua para reforma de bins, grampo, cola lorencol, aruelas, parafusos, lixas, rede poliéster, cola artestick, copo retrátil e madeira, por entender, com base nos documentos apresentados pela interessada e no ramo de atividade desta, que tais materiais não consistem de insumos.

(d) 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 a interessada não cumpriu o ônus que lhe cabia de demonstrar de forma inequívoca a utilização desses bens em seu processo produtivo.

Irresignada com o deferimento apenas parcial de seu pleito, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador, 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, 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 dos créditos vinculados a aquisição de outros materiais defendendo que estes integram o produto vendido; alega que:

as tábuas e os grampos são empregados no concerto de bins, utilizados no transporte das frutas dos pomares para a empresa; e os outros produtos são utilizados no processo de embalagem.

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 “packinghouse”.

Assim explica:

a) Bens utilizados nos pomares: nesse grupo podese 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 de fundamental importância para o cultivo e produção da maçã, tendo, portanto, ação efetiva sobre o produto final.

b) Bens utilizados no “packinghouse”:

também foram glosados bens inclusos no packinghouse, tais são utilizados no processo final da industrialização dos frutos aprimorando o processo produtivo.

Entre os bens que se encontram no packinghouse, podese 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 (drivein),

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 “packinghouse” 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."

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

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano calendário: 2006

**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 Financiamento da Seguridade Social Cofins

Ano calendário: 2006 **REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. 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 NÃOCUMULATIVIDADE. 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 NÃOCUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

No âmbito do regime da não cumulatividade, 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.”

Em fls. 397 este conselho converteu o julgamento em diligência para que o processo produtivo da empresa fosse verificado.

Em fls. 953 o relatório fiscal apontou alguns créditos que são possíveis de aproveitamento e o contribuinte apresentou sua manifestação em fls. 961, com a concordância dos pontos reconhecidos e a discordância dos não reconhecidos.

Os autos foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno.

Relatório proferido.

## **Voto**

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.<sup>a</sup> 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 da matéria, definir quais

produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estes estão vinculados.

A diligência determinada por esta Turma buscou justamente estas definições, o que permite a superação da alegação preliminar.

Tanto o contribuinte quanto a fiscalização, cumpriram com o determinado.

#### **- Dispêndios com itens ativáveis e não ativáveis objetos de Resolução.**

Pelas exposições do contribuinte, de fls. 515 e seguintes, ficou claro quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, assim como em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados, o que, de plano, permite concluir quais são essenciais às atividades da empresa.

Conforme demonstrado, os porta pallets, triturador de galhos roter, trincha pesada roriz, analisador de gases manual, semi reboque e reboque, multímetro e plataforma traseira são itens ativáveis e possuem ligação direta com a produção da empresa.

É importante registrar que 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.

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

#### **- Embalagens.**

Por também tratar do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com embalagens finais de frutas, adoto como fundamento o voto vencedor do ilustre 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 torná-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 (matériaprima)

; 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 emendada:

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 (regulamentação do IPI):

Art. 3º Considerase estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considerase 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 os 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. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

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

**- Demais insumos.**

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Neste caso em concreto a mera alegação de que os "demais insumos" estão vinculados ao processo produtivo não é suficiente. Simplesmente por esta alegação não é possível nem mesmo identificar quais seriam esses "demais insumos".

Portanto, vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

**- Conclusão.**

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

- a) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com embalagens;
- b) reconhecer o crédito, limitado à depreciação, dos bens ativáveis;
- c) negar o crédito para os demais insumos.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.