



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

**Processo n°** 13986.000233/2004-40  
**Recurso n°** 267.946 Voluntário  
**Acórdão n°** **3101-00.738 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 03 de maio de 2011  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** AGRÍCOLA FRAIBURGO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2004

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.**

O raciocínio formulado pela recorrente apresenta equívoco evidente ao dizer que demonstrou seus créditos conforme intimação da auditoria-fiscal, e bem por isso não apresentou a comprovação de seus créditos na manifestação de inconformidade. Ora, a manifestação de inconformidade é o recurso manejável contra o despacho decisório que apontou a ilegitimidade da comprovação apresentada pela recorrente com pertinência aos créditos pleiteados. Cumpria à manifestante apontar nos autos os documentos que eventualmente comprovariam seus créditos, ou trazer cópia deles, de forma organizada, para que os julgadores pudessem analisar tais comprovantes.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

A falta de previsão legal para o creditamento levado a efeito pela recorrente - de transferências de mercadorias acabadas de um estabelecimento para outro - é, de per si, o bastante para afastar a defesa da recorrente, que aliás confessa o conhecimento da carência de base legal para o seu procedimento.

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

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 FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que: estejam relacionados à aquisição de bens para revenda; sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem; estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

CÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

A rubrica *Outras receitas* integram o total das receitas, mas não necessariamente a receita total sujeita à incidência não-cumulativa. Para que ficasse evidenciada a impropriedade do cálculo apresentado pela recorrente, devia a auditoria-fiscal provar que as *Outras receitas* eram decorrentes de operações que, por suas naturezas, fossem sujeitas à incidência não-cumulativa. Em outras palavras, aqui o ônus de provar o erro do cálculo apresentado pela recorrente é da auditoria-fiscal, pois *Outras receitas* é rubrica residual, que engloba todas as demais receitas não incluídas nas linhas anteriores do DACON (versão 1.3), inclusive as decorrentes de venda de bens do ativo permanente, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para essas receitas, e assim não devem entrar automaticamente na parcela do denominador para que se encontre o percentual de rateio referente às receitas de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso no tocante aos créditos relativos às embalagens, vencidos os conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Luiz Roberto Domingo; por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso no tocante ao cálculo do rateio proporcional dos custos vinculados às receitas de exportação; e negar provimento quanto aos pedidos remanescentes.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente.

Corintho Oliveira Machado - Relator.

EDITADO EM: 17/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Corintho Oliveira Machado.

## Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS não-cumulativa, relativos ao terceiro trimestre de 2004.*

*Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo seu deferimento parcial (Despacho Decisório, às folhas 491 e 492, e Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, às folhas 455 a 490), fazendo-o com base no não acatamento da apuração de créditos em relação às seguintes operações:*

*(a) aquisição de embalagens destinadas somente ao transporte dos produtos industrializados: entendeu a autoridade fiscal que, dentre as embalagens adquiridas, estariam incluídas algumas que se destinariam apenas ao transporte de produtos elaborados, o que as descaracterizaria como "embalagens de apresentação" e justificaria sua exclusão da lista de embalagens passíveis de gerarem créditos;*

*(b) aquisição de serviços de transportes não vinculados a operações de venda: a autoridade fiscal glosou os créditos apropriados pela contribuinte relativos a aquisição de serviços de transporte vinculados a compra de produtos, a transporte de funcionários, a fretes de documentos e a fretes de produtos entre matriz e filial, entre outros. Afirma a autoridade fiscal que apenas o transporte associado às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, é que dá direito ao creditamento a título da contribuição;*

*(c) aquisição de combustíveis e lubrificantes não caracterizados como insumos no processo produtivo: a autoridade fiscal glosou os créditos relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos por diversos automóveis da contribuinte, bem como às aquisições de tintas, tinner, pneus e remédios, com base da afirmação de que só dão direito ao*

*creditamento as aquisições de combustíveis e lubrificantes aplicados diretamente no cultivo da maçã;*

*(d) **depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado:** em relação aos créditos apurados no mês de julho de 2004, foram eles glosados em razão de que estariam associados a "máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã". Já em relação aos créditos apurados nos meses de agosto e setembro de 2004, alega a autoridade fiscal que apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado por meio de aquisições efetuadas a partir de 01/05/2004 é que dão direito a crédito em face de depreciação; assim, foram glosados os créditos efetuados a título de depreciação relativos a bens do ativo imobilizado adquiridos antes desta data.*

*Além das glosas de créditos acima indicadas, constatou a autoridade fiscal, ainda, outra irregularidade: a **incorreta apuração do rateio proporcional destinado à segregação dos créditos relativos às operações de exportação dos créditos relativos às operações no mercado interno.** É que a contribuinte, ao efetuar o cálculo dos percentuais relativos ao mencionado rateio proporcional, teria deixado de incluir na receita bruta total os valores lançados nas linhas 07 e 09 da Ficha 07 da DACON a título de "outras receitas", distorcendo, com isso, a apuração dos percentuais.*

*Irresignada com o deferimento apenas parcial de seu pleito, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador - mandato à folha 527 -, a **manifestação de inconformidade** às folhas 494 a 516, na qual contesta a decisão da DRF/Joaçaba/SC, pelas razões a seguir expostas.*

*Inicialmente, no item 3.1.1., às folhas 496 a 502, contesta a contribuinte a glosa dos créditos relativos às aquisições de embalagens, discordando da assertiva fiscal de que as mesmas foram utilizadas unicamente no transporte de produtos e que não serviram à valorização da apresentação dos produtos ou a indicação promocional. Assim se expressa (folha 497):*

Na realidade, as embalagens utilizadas, tanto internas como externas, além da proteção à integridade de seu conteúdo (no 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. 6).

Inclusive porquê, a marca da requerente é valorizada e conhecida, e ainda divulgada tanto no mercado interno como no mercado externo. A prova disso é a nova marca e embalagem que passou a ser usada no mercado externo a partir de 2007 para atrair novos clientes internacionais, de nome "snow apple", anexa foto ao Doc. 6.

*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 3.º e 5.º da Lei n.º 10.637/2002, ao artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e ao artigo 8.º da Instrução Normativa SRF n.º 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 a 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 aceção ampla para o conceito de insumo. E faz referência a manifestações administrativas (consulta respondida pela SRRF da 2.ª Região Fiscal e decisão da DRJ/Salvador/BA) que estariam a respaldar seu entendimento.*

*Na seqüência, no item 3.1.2, às folhas 502 a 507, insurge-se a contribuinte contra a glosa dos créditos relativos à aquisição de serviços de transportes. Entende 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" (folhas 502 e 503). Alega 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 3.º e pelo artigo 5.º da Lei n.º 10.637/2002; também os incisos II e IX do artigo 3.º da Lei n.º 10.833/2003, trariam esta garantia.*

*Em relação especificamente ao inciso IX do artigo 3.º da Lei n.º 10.833/2003, argumenta a contribuinte que (folha 504):*

O que podemos extrair desse inciso, é que também, quando o vendedor suportar o ônus do frete, quando da venda de seus produtos, também poderá apropriar o crédito, porém, essa é mais uma opção de crédito, e não pode ser entendido como uma restrição em relação aos serviços utilizados como insumos. Assim, se para aquisição de determinado insumo para a fabricação / produção do produto, é necessário o desembolso com o frete, este está também amparado pelo direito ao crédito. Da mesma forma, se para a fabricação / produção do produto, é necessário a utilização de serviços correspondentes, esse também está amparado pelo direito ao crédito, entre eles: fretes pagos com o transporte dos funcionários que fazem a colheita da maçã, fretes pagos de produtos (insumos) entre matriz e filiais, entre outros.

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 n.º 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.*

*Em outro item de sua manifestação de inconformidade, o 3.1.3, às folhas 507 a 509, contesta a contribuinte a glosa de créditos relativos à aquisição de combustíveis e lubrificantes. Afirma que seu direito ao crédito está expresso de forma literal tanto no inciso II do artigo 3.º da Lei n.º 10.833/2003 quanto no inciso II do artigo 3.º da Lei n.º 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 n.º 247/2002, que reproduz a autorização legal posta naquelas Leis.*

*A partir destes atos legais, argumenta a contribuinte que o Despacho Decisório da DRF/Joaçaba/SC impôs restrições não legalmente postas. Reafirma seu direito aos créditos, "mesmo porquê, sendo a atividade da requerente/contribuinte, o cultivo de maçã, é necessário 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" (folha 509).*

*Já no item 3.1.4 de sua manifestação de inconformidade, às folhas 509 a 511, discorda a contribuinte da glosa dos créditos vinculados aos encargos com depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Assim se expressa:*

*Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos da linha 9/10 da ficha 6 da DACON (encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado), o valor de R\$ 106.107,26 (cento e seis mil cento e sete reais e vinte e seis centavos), relativo encargos de depreciação, pois foram considerados que mencionados encargos não fazem parte de máquinas do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos de PIS.*

*Conforme consta no anexo I do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos outros: absorvedor de CO2 (câmara frigorífica); arado (cultivo da maçã); adubadeira (cultivo maçã); bomba para água (cultivo da maçã); compressor de ar (câmara frigorífica); escadas (colheita da maçã); máquina mata formiga (cultivo da maçã), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda.*

*Entende a contribuinte que seu direito ao crédito está expresso de forma literal tanto no inciso III do parágrafo 1.º do artigo 3.º da Lei n.º 10.637/2002 quanto no inciso III do parágrafo 1.º do artigo 3.º da Lei n.º 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 4.º do Ato Declaratório SRF n.º 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. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002, alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens". Alega, assim, que "a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte" (folha 511).*

*No item 3.1.5 de sua manifestação de inconformidade, às folhas 511 e 512, contesta a contribuinte o critério adotado pela autoridade fiscal para o cálculo do rateio proporcional dos créditos vinculados a operações de exportação e a operações no mercado interno. Entende que aplicou o critério segundo as instruções de preenchimento da DACON, razão pela qual pleiteia a manutenção do cálculo original.*

*Ao final de sua manifestação de inconformidade, às folhas 513 e 514, resume a contribuinte suas razões de discordância, nos seguintes termos:*

**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 requerente, 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 requerente, 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 de PIS, e por esse motivo foram desconsiderados. Porém, sendo a atividade da requerente / contribuinte, o 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*

**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 PIS. Conforme consta no anexo I do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: absorvedor de CO2 (câmara frigorífica); arado (cultivo da maçã); adubadeira (cultivo maçã); bomba para água (cultivo da maçã); compressor de ar (câmara frigorífica); escadas (colheita da maçã); máquina mata formiga (cultivo da maçã), 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) Cálculo do Rateio Proporcional:** pela análise tributária, houve alteração da forma de cálculo do Rateio Proporcional, porém, o cálculo do contribuinte foi de acordo com instruções de preenchimento da DACON, e a autoridade administrativa não apresentou base legal para alteração do cálculo.

*Em face do todo exposto, a requerente agiu em conformidade com a lei, na apropriação dos créditos pleiteados no processo administrativo, objeto de julgamento pelo despacho decisório em questão, motivo pelo qual, requer, o deferimento total dos créditos pleiteados com a reforma da decisão no despacho decisório.*

A DRJ em FLORIANÓPOLIS/SC julgou procedente o lançamento, ementando assim o acórdão:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2004*

**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. As diligências, passíveis de serem promovidas em sede de julgamento administrativo, não se destinam a suprir a omissão na produção da prova por parte daquele a quem tal ônus incumbia, mas apenas à dirimição de dúvidas pontuais acerca dos elementos de prova trazidos aos autos.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2004*

**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.**

*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 FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que: estejam relacionados à aquisição de bens para revenda; sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem; estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

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

*Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.**

*O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto para a*

*apuração de créditos da contribuição, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.*

*Solicitação Indeferida.*

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 570 e seguintes, onde não aponta preliminares, e no mérito, diz que:

i) não transferiu para o julgador o ônus da prova, pois as provas já faziam parte do processo administrativo. Na manifestação de inconformidade não foi apresentada a composição dos créditos porque a contribuinte já havia apresentado todos os elementos necessários para a auditoria-fiscal, tanto é que parte do pedido foi deferida e outra, indeferida, mencionando inclusive o quantum deferido;

ii) 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 do PIS não faz as restrições apontadas;

iii) 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;

iv) sendo a atividade da recorrente, o cultivo de maçã, é necessária a preparação do solo, a drenagem, entre outras atividades, para garantir a formação do produto, e para tanto utiliza-se máquinas e outros equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes;

v) foram desconsiderados, erroneamente, encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, ao argumento de que não fazem parte de máquinas do processo produtivo, segue alguns exemplos: absorvedor de CO2 (câmara frigorífica); arado (cultivo da maçã); adubadeira (cultivo maçã); bomba para água (cultivo da maçã); compressor de ar (câmara frigorífica); escadas (colheita da maçã); máquina mata formiga (cultivo da maçã); e

vi) houve alteração, por parte do Fisco, da forma de cálculo do Rateio Proporcional, sem base legal, pois o cálculo do contribuinte foi feito de acordo com as instruções de preenchimento da DACON. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido e a subsistência total da compensação efetivada.

Após alguma tramitação, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação deste órgão julgador de segunda instância.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Corinθο Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

### CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Embora não haja preliminares neste contencioso, tanto a decisão recorrida como o recurso voluntário apresentam algumas considerações iniciais que têm repercussão direta na solução dos demais pontos controversos. A decisão *a quo* tece comentários acerca do ônus da prova e do conceito de insumos; o recurso voluntário, por seu turno, comenta somente o ônus da prova.

Em síntese apertada, a decisão recorrida disse:

#### ***Ônus da prova***

*(...) No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.*

*Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das*

*vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios. Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício. Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o indébito.*

*(...) 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 quer 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.*

### **Conceito de insumos**

*(...) Como se percebe, as transcritas Instruções Normativas SRF (nº 247/2002 e nº 404/2004) estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles 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". Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.*

*É importante ressaltar que a acima posta delimitação do conceito de insumos não fere a Constituição Federal, como afirma parte da doutrina, em razão de que o regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não tem assento constitucional - como o têm o IPI e o ICMS. Em verdade, a não-cumulatividade destas contribuições está, toda ela, prevista em legislação ordinária, tendo, inclusive, uma sistemática de apuração diversa, por exemplo, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. No caso do IPI, a não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao*

*contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período; já no caso do PIS e da Cofins, a legislação vigente permite atribuir créditos não apenas sobre os valores das aquisições efetuadas no mês, mas também sobre despesas e custos incorridos no mês. De outro lado, os créditos, no âmbito do PIS e da Cofins, são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo. Assim, como se vê, não há impeditivos constitucionais que impeçam a adoção de contornos delimitados para o conceito de insumo.*

*Por conta destas considerações é que não pode prosperar o argumento de que é da natureza da não-cumulatividade que qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito ao crédito. Em verdade, o conceito e o alcance da não-cumulatividade do PIS e da Cofins encontram-se definidos em lei, e a ter-se por correto o argumento posto, ter-se-ia de rejeitar, no mesmo diapasão, qualquer exclusão da base de cálculo das contribuições, já que estas, em princípio, incidem sobre o total das receitas.*

*De outro lado, não se pode dizer, igualmente, que as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 tenham extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição. Com efeito, a leitura do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, acima transcritos, já faz perceber que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços "utilizados no processo produtivo". Portanto, não são as Instruções Normativas que impõem um limite injustificado ao exercício pleno da não-cumulatividade - que seria o de permitir o creditamento sobre toda e qualquer despesa -, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente de lei, conforme acima visto. Assim, o legislador adotou o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito, vinculando-os a determinadas atividades e usos, assim como fez ao enumerar de forma minudente as exclusões a serem efetuadas nas bases de cálculo das contribuições.*

*Portanto, as Instruções Normativas apenas esclareceram aquilo que as Leis já previam; em relação, especificamente, ao conceito de insumo, somente elucidam que este deve ser entendido como os bens e serviços utilizados especificamente na fabricação ou produção de bens, não podendo ser considerados como tais, bens ou serviços prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção.*

*(...) De tal sorte, nos itens seguintes deste voto adotar-se-á o conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004. Em outras palavras, não*

*serão considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora. Da mesma forma, por coerência lógica, não serão admitidos com bens passíveis de gerarem créditos a título de depreciação, aqueles que, apesar de constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento.*

O recurso voluntário diz o seguinte sobre ônus da prova:

***Ônus da Prova: O contribuinte não transferiu para o julgador o ônus da prova.***

*Ref. o ônus da prova: provas já faziam parte do processo administrativo (Doc. 1).*

*O pedido de ressarcimento efetuado pelo contribuinte, conforme instruções da Receita Federal do Brasil, funciona da seguinte maneira:*

*1º o contribuinte faz o pedido conforme normas da Receita Federal, declarando os valores dos créditos.*

*2º o auditor fiscal intima o contribuinte para fornecer informações e composições que lhe auxiliem na análise do pedido.*

*3º O contribuinte apresenta as composições e provas de acordo com pedido do auditor fiscal.*

*4º o auditor fiscal defere / indefere os créditos apurados e apresentados.*

*Veja-se que o pedido do contribuinte é de ressarcimento, e não de restituição. Mesmo se fosse de restituição, a Instrução Normativa nº 600 assim estipula:*

**Art. 3º** A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...)

§ 3º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do Programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 2º serão apresentados à **SRF após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.** Grifo Nosso.

***Regularmente intimado, a contribuinte apresentou composição de todos os créditos apurados, nota a nota, tanto é que o auditor fiscal em sua análise, pode quantificar o que iria deferir e o que não seria deferido. Salienta-se que intimação enviada pela Delegacia da Receita Federal em Joaçaba ao contribuinte foi totalmente cumprida pelo contribuinte (Doc. 1), tanto é que no Despacho Decisório o auditor fiscal não se decidiu pelo indeferimento parcial por falta de documentos ou provas, muito pelo contrário, com os documentos e provas apresentados o***

***auditor fiscal quantificou conforme o entendimento do mesmo, do que seria ou não de direito de crédito ao contribuinte.***

*Portanto, a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, não se tratava em discutir primariamente o montante do crédito em si, mas sim o direito ao crédito, pois em algumas situações apresentadas pela contribuinte, apesar de ter a composição de todos os créditos, o auditor entendeu que ela não teria direito.*

*Na manifestação de inconformidade não foram apresentados composição dos créditos (sic), em vista que, quando do início do processo administrativo, com a intimação pelo auditor fiscal, tudo constante nos autos, a contribuinte apresentou todos os elementos necessários para análise fiscal, tanto é que o auditor fiscal, com base nas informações da contribuinte, deferiu parte do pedido, e indeferiu outra parte, mencionando inclusive o quantum deferido.*

*Os créditos desconsiderados pelo auditor fiscal (totalmente apurados e demonstrados), não foram desconsiderados por falta de demonstração da origem, porém, por interpretação do auditor que tais créditos não seriam de direito do contribuinte. No despacho decisório constante nos autos, o auditor não mencionou falta de provas, porém o indeferimento foi pelo entendimento do mesmo, de que em algumas situações, mesmo com provas do valor, o contribuinte não teria o direito ao crédito.*

*Nesse Norte, o nobre julgador equivocou-se quando diz que a contribuinte não demonstrou seu crédito. Pelo contrário a mesma demonstrou, inclusive demonstrando conforme intimação do auditor fiscal.*

*(...) O que se percebe no Acórdão em questão, é que o Julgador menciona folhas do processo administrativo sempre de um determinado número para frente. Ora, para se analisar e decidir, certamente antes dessas folhas existem elementos de prova que auxiliam na decisão que não foram utilizados.*

A partir desse raciocínio, a recorrente tratou de rebater em cada ponto controverso a seguir, passível de comprovação, (embalagens, serviços de transporte, combustíveis e lubrificantes, depreciação do ativo imobilizado) a carência de comprovação de seus créditos, porquanto ao trazer a documentação para a auditoria-fiscal, seus créditos ficaram provados, tanto que o Fisco pôde quantificá-los em corretos e incorretos.

Pois bem, declinadas as premissas das partes, cabe dizer que as considerações expandidas pelo i. julgador *a quo*, ao meu sentir, estão bastante razoáveis, tanto no que tange ao ônus da prova como no que diz com o conceito de insumos para fins das contribuições do

PIS e da COFINS não-cumulativas, e nesse último aspecto, acorde com a jurisprudência dos tribunais.<sup>1</sup>

**O raciocínio formulado pela recorrente apresenta equívoco evidente ao dizer que demonstrou seus créditos conforme intimação da auditoria-fiscal, e bem por isso não apresentou a comprovação de seus créditos na manifestação de inconformidade.** Ora, a manifestação de inconformidade é o recurso manejável contra o despacho decisório que apontou a ilegitimidade da comprovação apresentada pela recorrente com pertinência aos créditos pleiteados. **Cumpria à manifestante apontar nos autos os documentos que eventualmente comprovariam seus créditos, ou trazer cópia deles, de forma organizada, para que os julgadores, e não a auditoria-fiscal, pudessem analisar tais comprovantes.** Também poderia tê-lo feito agora, em sede recursal, porém optou por dizer que tudo está nos autos e basta os integrantes deste Colegiado acreditarem que esse trabalho já foi feito pela auditoria-fiscal, que glosou os créditos por interpretação errônea do direito, e não porque não estavam devidamente provadas as origens dos créditos. Esse erro da defesa, que já teve repercussão negativa para a manifestante, ao meu ver, nesta instância certamente terá, novamente, péssimas conseqüências para a recorrente.

### DAS EMBALAGENS

A recorrente diz que suas embalagens, mesmo servindo para transporte das maçãs que produz, não se caracterizam como tal, pois 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 do PIS não faz as restrições apontadas.

Relativamente à diferenciação entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte, já cristalizada pela legislação do IPI, penso que tais conceitos são aplicáveis também às contribuições do PIS e COFINS não cumulativas, pois as leis instituidoras dos tributos quando tratam dos créditos passíveis de desconto das contribuições apuradas, no que tange aos *insumos dos bens ou produtos destinados à venda*, utiliza os verbos PRODUÇÃO e FABRICAÇÃO desses bens ou produtos, o que não autoriza pensar em insumos para diante dessas etapas - comercialização e entrega (transporte).

---

<sup>1</sup> (...) o legislador estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS calculados em relação aos "insumos" adquiridos pela pessoa jurídica, assim considerados os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na fabricação de mercadorias destinadas à venda, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. 3. Pode-se entender como insumo, portanto, todo bem que agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina. (...) TRF4 - APELREEX 200772010002444; JOEL ILAN PACIORNIK; D.E. 25/11/2008

(...) II - Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, conclui-se que: 1º) o conceito de "insumo" para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços; (...) TRF3 - AMS 200561000285868; JUIZ CONVOCADO SOUZA RIBEIRO; DJF3 CJ2 DATA:07/04/2009 PÁGINA: 442

Essa matéria já foi tratada inclusive em nível de Tribunal Regional Federal da 4ª Região, e a lição passada é a que segue:

*TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS.*

*1. A orientação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi dada pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, por meio de concessão de créditos taxativamente previstos em seus preceitos para que sejam aproveitados por meio de dedução da contribuição incidente sobre o faturamento apurado na etapa posterior.*

*2. Nessa ordem, o legislador estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS calculados em relação aos "insumos" adquiridos pela pessoa jurídica, assim considerados os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na fabricação de mercadorias destinadas à venda, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*3. Pode-se entender como insumo, portanto, todo bem que agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina. Logo, **as embalagens utilizadas especificamente para acondicionar mercadorias para transporte não estão abrangidas pela definição de insumos, porquanto não foram utilizadas no processo de industrialização e transformação do produto final.** 4. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. 5. Apelação e remessa oficial providas.*

*TRF4 - APELREEX 200772010002444; JOEL ILAN PACIORNIK; D.E. 25/11/2008 (Grifou-se).*

Quanto às glosas a título de embalagens utilizadas pela recorrente, nota-se, à evidência, o creditamento de elementos de transporte, tais como *pallets* de madeira bruta, bandejas plásticas, *tray-packs*, grampos, colas, fundos de papelão, tampas de papelão, lâminas de plástico e fitas adesivas, e outros bens sequer caracterizáveis como embalagens (como calçados de segurança) que não podem ser classificados como material de embalagem de apresentação do produto.

De outra banda, a recorrente, mais uma vez, não se esforçou para provar quais itens glosados seriam passíveis de serem classificados como embalagens dos bens produzidos por ela, cingindo-se a reforçar que *o contribuinte provou todos os valores de seus créditos, tanto é que o auditor fiscal quando de sua análise, separou todos os créditos, ou seja, aqueles que ele entendia de direito ao contribuinte, e aqueles que o mesmo entendia que não*

*davam direito ao crédito, valorando os mesmos. Se o contribuinte não tivesse provado todos os créditos que estava requerendo, não haveria possibilidade dessa valoração pelo auditor fiscal.*

Para evidenciar a impossibilidade de reconhecimento do direito pleiteado pela recorrente, no particular, vale a pena reproduzir excerto da decisão recorrida afeta ao assunto:

*É certo que a contribuinte anexa à sua manifestação de inconformidade algumas fotos e amostras de embalagens que estariam incluídas dentre aquelas constantes da planilha às folhas 460 a 462. Entretanto, tais elementos não ajudam muito. Primeiro, apesar de as fotos de caixas de papelão, à folha 539, evidenciarem que 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. Segundo, as amostras dos guardanapos para enrolar maçãs e dos rótulos de maçã (folhas 451 e 543) são irrelevantes para o presente processo, uma vez que, dentre as aquisições objeto de glosa, não consta qualquer aquisição de guardanapos de papel e rótulos ou bens assemelhados. Terceiro, a amostra de selos a serem colados nas maçãs, à folha 537, também não está acompanhada de qualquer indicação de a quais notas fiscais de aquisição se refeririam; apesar de na listagem aparecem aquisições de etiquetas plásticas, não há como afirmar que estas sejam os mesmos selos juntados ao processo (é que independentemente da circunstância de que as expressões "selos" e "etiquetas" poderem estar sendo usadas como sinônimos pela contribuinte, certo é que os selos juntados ao processo são de papel, enquanto que as etiquetas adquiridas constam como sendo de plástico).*

## **DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES**

A decisão recorrida deixou claro que não concordava totalmente com as assertivas da auditoria-fiscal, no sentido de que todos os fretes apontados: fretes na aquisição de produtos, fretes de transporte de funcionários, fretes de documentos, fretes de produtos entre matriz e filial, entre outros, não seriam passíveis de serem insumo. Nada obstante, manteve as glosas porque as informações fornecidas acerca da natureza das operações de frete que adquiriu são inconclusivas (dada a descrição genérica) ou evidenciadoras da aquisição de fretes não aptos à geração de créditos nos termos da lei.

À fl. 574 constam os detalhes das operações glosadas, trazidos pela autoridade julgadora de primeiro grau:

*Como da listagem das despesas com fretes glosadas se pode inferir (folhas 464 a 468), a contribuinte usava escriturar, sob dois CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) - 1352 (Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento*

*industrial - Entradas ou aquisições de serviços do Estado) e 2352 (Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial - Entradas ou aquisições de serviços de outros Estados) - operações com fretes de variada ordem, muitas delas descritas genericamente como "transportes diversos" e outras tantas como transporte de funcionários, frete de venda de toners e cartuchos vazios, fretes de envelopes/documentos, frete transporte mercadoria informática, transporte impressora para conserto, transporte impressora (retorno conserto), frete transporte malote Vacaria/Fraiburgo, Vaspex controle de qualidade, Vaspex diretoria, Vaspex financeiro, passagens funcionários, transporte vigilantes, transporte de equipamentos, conserto de pneu Toyota, transporte de cola Hot Melt, transporte de container, etc. Como se percebe, para além das descrições genéricas ("transportes diversos"), os registros da contribuinte que permitem a identificação da natureza dos transportes realizados evidenciam a inclusão, dentre as operações que a contribuinte quer ver como geradoras do direito ao crédito, de despesas com fretes que não estão incluídas entre aquelas, já anteriormente indicadas no presente item deste voto, que efetivamente dão ensejo a tal direito. Com efeito, transporte de documentos e de funcionários, de impressoras e equipamentos, de malote e de mercadoria de informática, bem como de outros bens não intrinsecamente ligados à produção dos produtos, não geram créditos a título de fretes pagos.*

*Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte reclama do critério restritivo adotado pela autoridade fiscal, defendendo uma aceção ampla para o creditamento relacionado com as despesas com fretes. Entretanto, é preciso dizer que, como já acima exposto, não é qualquer despesa com frete que dá direito a crédito. Mesmo que, como se expôs neste voto, os critérios não sejam tão restritos quanto o adotado pela autoridade fiscal, verdade é que, mesmo diante do critério mais largo aqui adotado, as operações em relação às quais há identificação da natureza da operação na planilha às folhas 464 a 468, não se mostram como aptas à gerarem créditos (repetindo-se: despesas com transporte de documentos, de funcionários, de impressoras, de equipamentos, de malote, de mercadoria de informática, de outros bens não intrinsecamente ligados à produção dos produtos).*

*Como a contribuinte defende o direito ao crédito em relação aos fretes vinculados às operações de aquisição de insumos e de transporte de produtos entre seus estabelecimentos, é de se deduzir, na falta de indicação, na planilha às folhas 464 a 468, que as operações descritas como "transportes diversos" (que são a maioria dos registros lá postos) representem estas operações. Ocorre, porém, que como as hipóteses de creditamento relativas a fretes estão especificamente previstas na legislação, não se estendendo a todo e qualquer frete, torna-se imprescindível, para a definição quanto à existência ou não do direito, da minudente identificação da natureza dos fretes em relação aos quais é pleiteado o crédito. Ora, na medida em que a operação é descrita genericamente como "transportes diversos",*

*inviabilizado resta o reconhecimento do direito; e isto mesmo que, em tese, se concorde que algumas despesas com fretes de aquisição de produtos e com fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica dêem direito a crédito.*

No recurso voluntário, a recorrente discorre acerca do direito de crédito de fretes, trazendo a letra da lei, Soluções de consulta da RFB, Instruções Normativas, instruções de preenchimento do DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, e diz que entre seus créditos estão *fretes pagos com o transporte dos funcionários que fazem a colheita da maçã. fretes pagos de produtos (insumos) entre matriz e filiais*, entretanto, quando se trata de apontar seus créditos, de fato, no processo, repete o desnecessário - que está tudo provado perante a auditoria-fiscal, etc.

Ao meu sentir, despiciendo alongar nesta questão, pois conforme já explicitado no item CONSIDERAÇÕES INICIAIS, supra, **a prova até pode estar no processo, porém deve ser apontada pela defesa, inclusive com sua localização, sob pena de inviabilizar sua apreciação e conseqüente demonstração**, porquanto não cabe ao julgador/conselheiro compulsar todas as folhas do processo em busca de alguma prova que se encaixe no modelo alegado pela parte.

## DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A ratificação da glosa a título de combustíveis e/ou lubrificantes, pela decisão recorrida, teve o seguinte teor, no que diz respeito aos elementos de fato:

*Como da listagem das aquisições de combustíveis e lubrificantes objeto de glosas se pode inferir (folhas 469 a 474), a contribuinte escriturou, sob dois CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) - 1407 (Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária - Entradas ou aquisições de serviços do Estado) e 2407 (Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária - Entradas ou aquisições de serviços de outros Estados) - aquisições de bens de variada ordem que evidenciam, por seus conteúdos, duas conclusões:*

*(a) primeiro, dentre as aquisições aparecem muitos produtos e serviços que sequer se caracterizam como combustíveis e lubrificantes, como é o caso de pneus, câmaras de ar, medicamentos (Biofenac, Voltaren, Dolamin, Berlizon, Sulfadiazina, Nisulid etc.), atendimento médico a funcionários, cimento, correia para motosserra, lustra móveis, recapagem de pneus, tintas, peças diversas, materiais diversos;*

*(b) segundo, observando-se as aquisições de combustíveis listadas, percebe-se que a quase totalidade delas refere-se a aquisições de gasolina comum efetuadas em postos de*

*abastecimento da cidade, em quantidades pequenas compatíveis, à evidência, com o abastecimento, por exemplo, de automóveis. Nada há que permita inferir o uso destes combustíveis no processo produtivo da contribuinte.*

*Ora, as aquisições relativas ao primeiro grupo não podem ser objeto de creditamento, pelo simples fato de que não se referem a aquisições de combustíveis e lubrificantes. As do segundo também não podem gerar créditos, em razão de que não há evidência de que os combustíveis adquiridos tenham sido utilizados como insumo pela pessoa jurídica; como o creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes não se estende a toda e qualquer aquisição efetuada a este título, torna-se imprescindível, para a definição quanto à existência ou não do direito, a minudente identificação da natureza das aquisições em relação às quais é pleiteado o crédito. E o ônus de comprovar a natureza destas aquisições 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 forma genérica, sem que a natureza destas operações e a sua identificação sejam definidas/produzidas. Deste modo, evidenciada a imprecisa definição das operações, inviabilizado resta o reconhecimento do direito.*

**Em sua peça recursal, a recorrente não trouxe nada de concreto para apreciação, apenas o discurso de que as provas estão todas nos autos, e a lei, a legislação infralegal e os atos normativos do Fisco (individuais, como soluções de consulta, e genéricos, como soluções de divergência) prevêm os combustíveis e lubrificantes como modalidade de insumo.**

### **DA DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

As glosas de créditos sob a rubrica *encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado* efetuadas pela auditoria-fiscal tem duas razões distintas, segundo o período de apuração: i) as de julho de 2004, o foram porque estariam associados a "máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã"; ii) as dos meses de agosto e setembro de 2004, porque apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado por meio de aquisições efetuadas a partir de 01/05/2004 é que dão direito a crédito em face de depreciação, sendo glosados os créditos relativos a bens do ativo imobilizado adquiridos antes desta data.

O *decisum* guerreado, após comentar as restrições temporais a essa possibilidade de creditamento advindas com o art. 31 da Lei nº 10.865/2004,<sup>2</sup> elenca as condições para o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação: a) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo; b) para períodos de apuração até julho de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, independentemente das datas de suas aquisições; c) para períodos de apuração a partir de agosto de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 01/05/2004. Em seguida há a ponderação de que apesar de a manifestação de inconformidade contestar genericamente todas as glosas de depreciação; em realidade, há silêncio quanto à glosa com base na data de aquisição dos equipamentos e máquinas, e portanto essas glosas seriam definitivas, por preclusão, uma vez que a parte não se manifestou expressamente.

Com relação a esse ponto específico, o recurso voluntário também centra sua irresignação na glosa dos equipamentos não utilizados na produção de maçãs, entretanto, menciona, inclusive com grifo, dentre a legislação que usou para escorar seus procedimentos, o ADI SRF nº 02/2003, que no seu art. 4º mencionava: *a apuração dos créditos decorrentes dos encargos 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.*

Penso que processualmente a preclusão parcial das glosas verdadeiramente ocorreu, porém não custa dizer que o prefalado ADI SRF nº 02/2003 é anterior aos fatos geradores do ressarcimento de créditos aqui pleiteado, e portanto não se aplica, uma vez que atos interpretativos explicitam aquilo que já ocorreu. E mais, a modificação no sistema de creditamento de que se cuida, oportunizada pela Lei nº 10.865/2004 (que trouxe ao mundo jurídico as restrições comentadas há pouco) também veio à tona posteriormente ao ADI SRF nº 02/2003.

Agora, focando o recurso voluntário como um todo, nota-se que a recorrente defende, mais uma vez, sua visão de ônus da prova (seus créditos foram provados perante a auditoria-fiscal) e reprisa sua insurgência, tal qual apresentada na manifestação de inconformidade, contra a glosa dos equipamentos e máquinas não utilizados na produção de maçã, razão pela qual me sinto a vontade para adotar as razões de fato apontadas pela decisão recorrida, uma vez que as razões de direito, relativas ao ônus da prova, foram em itens anteriores sobejamente declinadas:

*Neste sentido, compulsando-se a planilha onde constam os bens que geraram os créditos relacionados à depreciação (Anexo I, às folhas 478 a 490), percebe-se que, à luz das informações*

---

<sup>2</sup> Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio. (...)

*ofertadas pela contribuinte acerca da natureza e forma de aplicação dos bens do ativo imobilizado que estariam a dar direito ao crédito relativo à depreciação, não há como acatar a contestação posta na manifestação de inconformidade. É que, como a seguir se verá, da planilha de bens confeccionada com base nas informações trazidas pela contribuinte, infere-se que os bens listados se conformam como: (a) máquinas e equipamentos que não guardam qualquer relação com o processo produtivo; (b) bens que sequer se mostram como componentes do ativo imobilizado; e (b) bens descritos de forma genérica e/ou sem identificação dos locais e/ou sistemas onde estão localizados/aplicados. Ou seja, o conjunto de dados fornecidos pela contribuinte demonstra um alto grau de incorreções técnicas (caracterizadas pelo expressivo volume de bens claramente impassíveis de gerarem créditos) e de imprecisões relativas a questões de fato (descrição genérica dos bens e de sua utilização), que impedem a consideração de tal conjunto de dados como elemento apto a justificar o reconhecimento do direito ao crédito pretendido pela contribuinte. A clarificação do que consta dos dados fornecidos pela contribuinte serve à consubstanciação do que se afirma.*

*Como se disse no parágrafo anterior, os bens listados pela contribuinte podem ser classificados em três grupos, tendo-se em conta o conteúdo da descrição de cada bem. O primeiro grupo mostra que a expressiva maioria das máquinas e equipamentos listados não guardam, inequivocamente, qualquer relação com o processo produtivo, por mais larga que fosse a acepção de processo produtivo que se pudesse adotar. Com efeito, lá constam: aparelhos de ar condicionado, aparelhos de solda, aparelhos para teste de baterias, aparelhos para teste de manômetro, aparelhos de telefone, aquecedor a gás, aquecedores Climaterm (destinados a vários setores da empresa, como depto. pessoal, sala telex, superintendência), cortadores de grama, arquivos de aço, aspiradores de pó, balanças de vários tipos, carregadores de bateria, coletores de dados, compressores, desempenadeiras, materiais elétricos diversos, equipamentos de rádio, equipamentos de combate a incêndio, escadas de vários tipos, esmerilhadeiras, estabilizadores de voltagem, estábulos de madeira e alvenaria, estantes de vários tipos, estufas para secagem de eletrodos, evaporadores de teto, exaustores de parede, lavadoras de carpetes, impressoras, lixeiras de vários tipos, macacos hidráulicos, máquinas de solda, máquina de costura, máquinas lava-jato de vários tipos, mesas para centrais telefônicas, mesas para computadores, mesas para impressoras, microcomputadores diversos, moto-serras diversas, nobreaks, painéis de proteção para solda, pistolas de solda, pluviômetros diversos, rádios transceptores diversos, quadra de esportes, renovadores de ar, retroprojektor, scanners de mão, tábua de passar, televisores diversos, transformadores diversos, ventiladores de ar diversos, vulcanizadoras de pneus, monitores de computador diversos, churrasqueiras, cadeiras de escritório diversas, gaveteiros diversos, renovação de marcas diversas, aparelhos de gps diversos, bebedouros, caminhões e automóveis diversos, celulares diversos, cabines para tratores, extintores de*

vários tipos, máquinas de lavar roupas, máscaras de proteção individual, copiadoras Xerox, materiais de instalação de diversos equipamentos, notebooks, bate-deira Arno, ônibus diversos, videocassete, equipamentos e veículos, etc. Como se vê, tais itens se conformam como bens que, apesar de poderem estar regularmente incluídos do ativo imobilizado de qualquer empresa, não podem ser considerados como diretamente associados ao processo produtivo da contribuinte, ou seja, como estritamente vinculados à produção dos produtos que a empresa posteriormente destina a venda, nos termos do exigido pelo inciso VI do artigo 3.º, tanto da Lei n.º 10.637/2002 quanto da Lei n.º 10.833/2003 ("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"). O segundo grupo de bens são aqueles que sequer se conformam como bens do ativo imobilizado, como tais: mão-de-obra para reforma de edificações, reformas diversas em instalações, consertos diversos, inspeção em equipamentos, instalação de equipamentos diversos, valor do ICMS na compra de etiquetadora, etc. À evidência, também tais itens não podem gerar o direito de crédito pretendido pela contribuinte.

Por fim, o terceiro grupo é o que inclui itens que, em face de sua descrição genérica e da absoluta falta de identificação dos locais e/ou sistemas onde estão locados/aplicados, não podem igualmente ser acatados como aptos a gerarem o direito ao creditamento. Exemplos deste tipo de bens são: micro-motores, nebulizadores, módulos térmicos, rede elétrica, bancada, lavanderia, beliches, escritório expedição, rede reversora, caixas Hot Box, canis diversos, etc. A ausência de maiores informações acerca da forma e do local de uso destes bens, inviabiliza a aferição inequívoca de suas naturezas e de suas conexões com a atividade produtiva da contribuinte stricto sensu e, por extensão, o reconhecimento do direito ao crédito relativo a suas depreciações.

Como se percebe, o direito pretendido pela contribuinte não pode ser acatado porque, primeiro, ela classifica incorretamente grande parte dos bens do ativo imobilizado que gerariam créditos (inclui bens que não estão associados ao processo produtivo ou que sequer se mostram como bens do ativo imobilizado) e, segundo, porque descreve de forma excessivamente sumária outra boa parte dos bens (deixa de definir a função do bem dentro da empresa). Em outras palavras, o pleito não pode ser provido, parcialmente em face de impossibilidade legal e parcialmente em face de falta de comprovação da forma de utilização dos bens.

## **DO RATEIO PROPORCIONAL**

A imputação, quando se refere à *Inclusão de Receitas não Consideradas pelo Contribuinte no Rateio Proporcional*, diz o seguinte:

*A administração tributária ao regulamentar a matéria determina que a pessoa jurídica que efetuar, concomitantemente, operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno e exportação de produtos para o exterior, ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, com pagamento em moeda conversível, ou de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, deve segregar os custos vinculados às receitas de exportação, utilizando-se em sua determinação, a critério da pessoa jurídica, os métodos de:*

*a) apropriação direta, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual entre os custos vinculados à receita de exportação e os custos totais incorridos no mês, apurados por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*b) rateio proporcional, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual existente entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total, auferidas no mês.*

*Os valores "Outras Receitas" informados nos campos 07 e 09, Ficha 07 da DACON, não foram considerados no cálculo de rateio e tais valores modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas auferidas pela empresa, e deveriam ter sido considerados pela requerente quando do preenchimento da DACON.*

O contribuinte repete, em sede recursal, o quanto dito na manifestação de inconformidade:

*Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, a autoridade administrativa alterou a forma de distribuição das receitas pelo **Rateio Proporcional**, porém, não apresentou base legal para tal alteração.*

*Tendo em vista que o contribuinte efetuou o cálculo de acordo com preenchimento da DACON, através da versão 1.3, disponibilizada pela Receita Federal, requer o contribuinte que seja mantido o cálculo original, elaborado pelo contribuinte, de acordo com orientações de preenchimento da DACON.*

A decisão recorrida, após breve digressão acerca das normas legais que regulam a questão, pontifica:

*Como se percebe, pelo critério legal posto só poderia haver exclusão de receitas do montante da receita bruta total no cálculo do rateio proporcional, caso tais receitas não tivessem sido objeto de recolhimento das contribuições, o que não é o caso das "outras receitas" registradas pela contribuinte, pelo menos a partir do que da DACON e dos autos consta.*

*Correta mostra-se, portanto, a medida adotada pela DRF/Joaçaba/SC. Com isso, fica mantido o recálculo efetuado no âmbito do despacho decisório contestado.*

Analisando os autos e o DACON versão 1.3 presente, fls. 15 e seguintes, nota-se que a Ficha 07 refere-se à COFINS, e não ao PIS, contribuição ora sob apreciação. Na Ficha 05, relativa ao PIS, fls. 22/24, vê-se que a recorrente tratou de excluir os valores sob a rubrica *Outras receitas*, e não os ofereceu à tributação, como ponderou a decisão recorrida.

Por outro giro, em princípio, **tem razão a recorrente quando afirma que o seu cálculo foi de acordo com as instruções de preenchimento do DACON**, porquanto na ajuda da Ficha 04 da versão 1.3, quando são tratadas as receitas de exportação e os custos vinculados às receitas de exportação, o critério de rateio apontado é o *percentual existente entre a receita de exportação sujeita à incidência não-cumulativa e a receita total sujeita à incidência não-cumulativa*, auferidas no mês. Pois bem, ao meu ver, *Outras receitas* integram o *total das receitas* (sujeitas às incidências cumulativa e não-cumulativa), mas não necessariamente a *receita total sujeita à incidência não-cumulativa*. **Para que ficasse evidenciada a impropriedade do cálculo apresentado pela recorrente, devia a auditoria-fiscal provar que as *Outras receitas* eram decorrentes de operações que, por suas naturezas, fossem sujeitas à incidência não-cumulativa.** Em outras palavras, aqui o ônus de provar o erro do cálculo apresentado pela recorrente é da auditoria-fiscal, pois *Outras receitas* é rubrica residual, que engloba todas as demais receitas não incluídas nas linhas anteriores, inclusive as decorrentes de venda de bens do ativo permanente, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para essas receitas (nos dizeres da ajuda da Ficha 05 do DACON versão 1.3), e assim não devem entrar automaticamente na parcela do denominador para que se encontre o percentual de rateio referente às receitas de exportação.

Ante o exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso voluntário, tão somente no que diz respeito ao cálculo do rateio proporcional para chegar aos custos vinculados às receitas de exportação.

Sala das Sessões, em 03 de maio de 2011.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Processo nº 13986.000233/2004-40  
Acórdão n.º **3101-00.738**

**S3-C1T1**  
Fl. 617

---