



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.001685/2008-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.718 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2020  
**Recorrente** RENAR MOVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.**

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

**INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.**

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas aos combustíveis e lubrificantes desde que demonstrados que estes são utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

**CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA.**

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

**DILIGÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO.**

Diligência, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as glosas referentes às aquisições de papel veludo e a isomanta.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta). Ausente(s) o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

## Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de PIS relativos ao quarto trimestre de 2007.

1.2.1. A DRF de Joaçaba deferiu parcialmente o pedido, afastando o crédito pleiteado sobre:

1.2.1.1. Aquisição de material de embalagem para transporte, eis que, “*embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais (...) não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los*”;

1.2.1.2. Valores não comprovados informados nas linhas 02 e 03 da ficha 06A da DACON;

1.2.1.3. Aquisições de fretes de envio de documentação para bancos, documentos diversos da **Recorrente** e documentos de outras empresas;

1.2.1.4. Consumo indireto de energia elétrica (e não multas, juros e parcelamentos);

1.2.1.5. As despesas com aluguéis de pessoas físicas;

1.2.1.3. Aquisições de combustíveis e lubrificantes bem como de serviço de lavagem de veículo automotor;

1.2.2. Ainda, a fiscalização comparou “*os valores lançados nas linhas 01, 02, 04 e 07 da ficha 07A do DACON, com os valores lançados no Livro de Apuração do IPI (fls. 72, 74 e 76 do processo n.º 10925.001689/2008-87 - ressarcimento da COFINS) e com as notas fiscais lançadas no Livro Registro de Saídas*” refazendo o cálculo do rateio proporcional.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou peça de irrisignação apenas quanto à glosa de aquisições de embalagens destinadas ao acondicionamento (porque inexistente vedação

legal e este custo é parte do processo produtivo), de combustíveis e lubrificantes (vez que utilizados em máquinas e veículos que compõem o processo produtivo) e de energia elétrica (*“pois esse custo foi efetivamente suportado pela Recorrente e, excluí-lo, torna o custos dos produtos vendidos irreal (...) além disso, tais valores sofreram incidência da contribuição”*).

1.3.1. Ademais, a **Recorrente** pleiteia realização de diligência para que *“possa ser comprovado que as embalagens aplicadas aos produtos se caracterizem como embalagens de apresentação”*.

1.4. Posteriormente, a **Recorrente** apresentou nova manifestação informando êxito em ação anteriormente proposta para a incidência de SELIC sobre seus créditos a partir da mora da fiscalização – sem contudo, coligir aos autos cópia da decisão ou do processo.

1.5. A DRJ de Florianópolis deu a parcial procedência ao pedido de crédito vez que:

1.5.1. Embalagem de transporte não é insumo do processo produtivo, porém pós-processo;

1.5.1.1. Ademais, *“das próprias descrições dos bens é possível de pronto verificar que tais materiais de fato não consistem de insumos, pois consistem de materiais que não são agregados ao produto final, no caso móveis de madeira, durante sua industrialização: - ou os produtos não são próprios à produção de móveis, como é o caso dos descritos como FARINHA DE TRIGO e BOMBRIL, - ou os produtos não possuem as características próprias das embalagens utilizadas para a apresentação do produto pronto (móveis) na sua comercialização no varejo (lojas), caso das etiquetas, da isomanta, das fitas gomadas, do plástico stretch e do papel veludo”*;

1.5.2. *“A legislação de regência não permitiu o desconto da base de cálculo das contribuições sociais correspondente a penalidades e demais encargos com a energia elétrica como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos, mas tão somente, o consumo de energia com vistas a viabilizar o processo produtivo da empresa”*;

1.5.3. Os combustíveis foram adquiridos em pequenas quantidades em postos;

1.5.3.1. Não há prova de propriedade dos veículos utilizados no processo produtivo;

1.5.3.2. Não há descrição do processo produtivo, em especial, no que pertine ao uso dos veículos que supostamente consomem o combustível adquirido.

1.5.4. Diligência não se presta para suprir encargo probatório das partes;

1.5.5. O crédito da **Recorrente** deve ser corrigido a partir de 26 de janeiro de 2009, conforme disposto em decisão judicial.

1.6. Irresignada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando o quanto descrito em manifestação de inconformidade somada às seguintes teses e esclarecimentos:

1.6.1. Tarifação de provas e violação ao princípio da verdade real;

1.6.2. “Às fls. 48 dos autos constam quais são as notas fiscais objeto de glosas que se referem à aquisição de insumos destinados a compor as embalagens de apresentação, com indicação do fornecedor e material fornecido, com exceção dos itens “bombril” e “farinha de trigo”;

1.6.2.1. “Os móveis fabricados pela Recorrente são embalados em partes, conforme demonstrado nas fotografias anexadas às fls. 94 a 102 dos autos e destinados à montagem pelo próprio consumidor, sendo que a embalagem contém informações e especificações do produto”;

1.6.3. A planilha de fls. 219 do processo nº 10925.001689/2008-87, relativo ao ressarcimento da COFINS, demonstra as aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos no processo de fabricação;

1.6.4. O único veículo utilizado no processo produtivo sujeito ao emplacamento é um caminhão

1.6.4.1. “As demais máquinas, tratores, empilhadeiras e carregadeiras, a Contribuinte informa que são utilizadas nos Postos de Operação (serraria, pré-corte, usinagem, embalagem), no transporte e abastecimento de matéria-prima, deslocamento de produtos acabados para o estoque, transporte de móveis e seus componentes entre os setores da fábrica”.

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Para justificar o creditamento a **Recorrente** equivale o **CONCEITO DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** em voga ao conceito de custos de *custos de aquisição de insumos*.

2.1.1. De outro lado, ao negar o direito ao crédito à **Recorrente**, a fiscalização aproxima o conceito de insumos aqui debatido do conceito de MP, PI e ME do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo **contato direto** do insumo com o **produto acabado**.

2.1.2. Em verdade, a tese da **Recorrente** em muito se aproxima daquela inicialmente defendida pelo Ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia ao julgar - no rito dos Repetitivos (Temas 779 e 780) - o REsp 1.221.170/PR:

“Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas

insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade".

2.1.3. Já a tese esposada pela fiscalização encontra guarida no portentoso Voto de lavra do não menos Eminentíssimo Ministro Og Fernandes:

“O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende 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”

2.1.4. Todavia, como de conhecimento, ambas as teses acima foram expressamente afastadas pelo Tribunal da Cidadania. Em primeiro porque (citando voto do Ministro Campbell Marques), quando a Legislação quer equiparar conceitos de insumos de PIS/COFINS com o de custos e despesas do IRPJ ou com MP, PI e ME de IPI o faz expressamente.

2.1.4.1. Em segundo lugar, a desoneração no IRPJ é demasiado alargada, culminando por desonerar o produtor e não o processo produtivo; processo que se intenta desonerar. Ainda, ao excluir o custo de serviços e mercadorias e as despesas operacionais da base de cálculo das contribuições esta base transforma-se em lucro operacional somado às Receitas não operacionais, desnaturando as contribuições.

2.1.4.2. Ademais, a materialidade do IPI é restrita apenas aos bens produzidos, o que não ocorre com a PIS e COFINS, cuja materialidade é a aferição de receitas. Por fim, a admissão de creditamento de serviços como insumos é “*prova cabal de que o conceito de 'utilização como insumo' não tem por critério referencial o objeto físico*” (GRECO).

2.1.5. Assim, após a adequação do voto do Ministro Campbell Marques e alteração do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, restaram assentados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça os critérios da **essencialidade** e **relevância** para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento para efeito da incidência do PIS e da COFINS. Coube a Douta Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de **essencialidade** e **relevância**:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)

2.1.6. Como se nota da descrição acima, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão umbilicalmente ligados por

vínculo direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito. Em assim sendo, impossível afirmar categoricamente se determinado custo ou despesa podem ou não ser caracterizados como insumos antes de analisar qual o processo produtivo da empresa ou o serviço **executado**.

2.1.7. O objeto social da ora **Recorrente** é:

**Art. 3º - A Companhia tem por objeto:**

- I - a industrialização de móveis, de embalagens e de artefatos de madeira;
- II - o florestamento, o reflorestamento, a produção de mudas e sementes e o extrativismo vegetal de florestas nativas ou formadas;
- III - o comércio, a exportação e a importação de móveis e artefatos de madeira e de seus insumos e embalagens;
- IV - a participação em outras sociedades, negócios e empreendimentos.

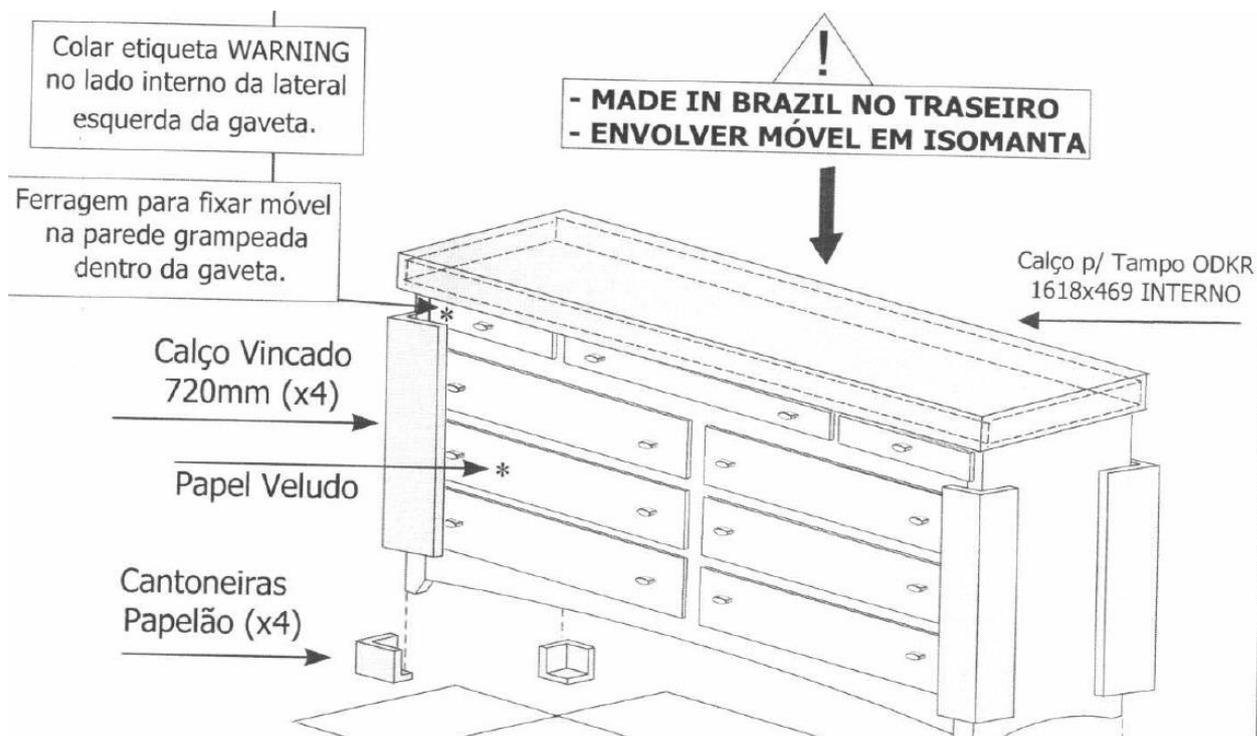
2.2. Tendo em mente o antedido, a **Recorrente** pretende creditar-se das contribuições incidentes sobre embalagens vez que insumos “*consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção da Recorrente. (...) Além disso, não há na lei, qualquer vedação restringindo o desconto de crédito da COFINS sobre as aquisições de insumos de materiais de embalagem*”.

2.2.1. A seu turno, a fiscalização ressalta que “*embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, [as embalagens,] por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais (...) não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los*”, logo impossível o creditamento. A DRJ reforça o argumento da fiscalização de piso ressaltando que a embalagem de transporte não gera direito ao crédito pois não se incorpora ao produto final e são utilizadas após o processo produtivo.

2.2.1.1. Ademais, “*das próprias descrições dos bens é possível de pronto verificar que tais materiais de fato não consistem de insumos, pois consistem de materiais que não são agregados ao produto final, no caso móveis de madeira, durante sua industrialização: - ou os produtos não são próprios à produção de móveis, como é o caso dos descritos como FARINHA DE TRIGO e BOMBRIL, - ou os produtos não possuem as características próprias das embalagens utilizadas para a apresentação do produto pronto (móveis) na sua comercialização no varejo (lojas), caso das etiquetas, da isomanta, das fitas gomadas, do plástico stretch e do papel veludo*”.

2.2.2. O **MATERIAL DE EMBALAGEM** segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

2.2.3. Da lista de notas fiscais de material de embalagem coligida pela **Recorrente** aos autos a pedido da fiscalização, temos que os bens adquiridos são etiquetas, farinha de trigo, fitas, plástico stretch, bom brill e papel de veludo. Das fotos do uso das embalagens e do descritivo de montagem das mesmas, temos que: a) o uso de Bom brill, farinha de trigo e plástico stretch não foram identificados; b) as etiquetas servem para identificação das caixas; c) as fitas servem para o fechamento das caixas e d) o papel de veludo e a isomanta protegem os móveis de eventual dano:



2.2.4. Em assim sendo, apenas pode ser concedido crédito para a aquisição de papel de veludo e isomanta, vez que inobstante tratem-se de embalagem de transporte, relevante, no mínimo, o seu uso para evitar danos aos móveis fabricados pela **Recorrente** durante o transporte – conclusão, aparentemente, compartilhada pela fiscalização:

Isso posto, não podem ser considerados no cálculo do crédito, os valores decorrentes da aquisição dos materiais (caixas de cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, entre outros) que compõem embalagens utilizadas exclusivamente no transporte dos produtos industrializados pela pessoa jurídica. Essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação. O total subtraído, por esse critério, do valor da

2.3. A DRF Joaçaba ressalta que os **COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES** utilizados nos diversos veículos da **Recorrente** não se caracterizam como insumos, vez que não

são parte do processo produtivo. Em adendo, a DRJ afirma que não há prova de propriedade dos veículos utilizados no processo produtivo e não há descrição do processo produtivo, em especial, no que pertine ao uso dos veículos que supostamente consomem o combustível adquirido.

2.3.1. Em contraponto, a **Recorrente** argumenta que os combustíveis que consome estão vinculados por centro de custo sendo que pleiteia crédito das contribuições incidentes sobre aquisição de combustíveis para maquinário utilizado no processo produtivo (tratores, empilhadeiras, etc). Ademais, descreve que apenas um veículo está sujeito à emplacamento e traz prova de propriedade dos demais bens e descrição dos postos de operação.

2.3.2. As máquinas e veículos utilizados no processo de cultivo são imediatamente necessários ao processo produtivo da **Recorrente**. O combustível, o lubrificante e as peças de manutenção das máquinas e veículos automotores são essenciais ao funcionamento deste. Desta forma, suprimidos lubrificantes, combustíveis e peças de manutenção, os veículos e máquinas deixam de funcionar; deixando de funcionar, cessa a produção. Portanto, também deve ser afastada a glosa neste ponto, conforme já se pronunciou a jurisprudência deste Conselho:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006  
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da sociedade e as despesas com manutenção de veículos da frota própria, empregados no processo produtivo ensejam o creditamento da Contribuição Social não cumulativa. (Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - Câmara: 3ª SEÇÃO - Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais - Numero da decisão: 3803-02.893 – Relator: Conselheiro Alexandre Kern).

2.3.3. Entretanto, a descrição do processo produtivo da **Recorrente** é algo escassa, como, por exemplo, “**P.O. DE PLAINAMENTO** - *Entra a madeira bruta na plaina para regularizar a superfície e as bordas laterais. (Lubrificantes: Óleo, Graxa)*”. Do mesmo modo, a listagem analítica dos bens apenas os identificam e não seu uso no processo produtivo. Com o antedito se quer dizer que, inobstante possível a concessão de crédito para aquisição e combustíveis e lubrificantes, no caso em liça a sucinta descrição do processo produtivo impede o conhecimento efetivo de aplicação dos combustíveis e lubrificantes no processo produtivo e, consequentemente, o crédito.

2.3.4. Some-se ao antedito a aquisição de pequenos volumes de combustíveis e lubrificantes em postos regulares de atendimento, como constatado pela DRJ e não refutado pela **Recorrente**.

2.4. A **Recorrente** ressalta que **ACESSÓRIOS DE ENERGIA ELÉTRICA** (multas, impostos, parcelamentos) são passíveis de creditamento “*pois esse custo foi efetivamente suportado pela Recorrente e, excluí-lo, torna o custos dos produtos vendidos irreal (...) além disso, tais valores sofreram incidência da contribuição*”.

2.4.1. Em resposta a DRJ assevera que “a legislação de regência não permitiu o desconto da base de cálculo das contribuições sociais correspondente a penalidades e demais encargos com a energia elétrica como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos, mas tão somente, o consumo de energia com vistas a viabilizar o processo produtivo da empresa”.

2.4.2. Pouco pode ser adicionado ao descrito pela DRJ. Efetivamente a permissão de crédito é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito – menos ainda quando atrelados à mora. Igualmente, ainda que custo suportado pela **Recorrente**, o acessório da energia elétrica não é essencial ou relevante ao consumo da mesma e, conseqüentemente ao processo produtivo, sendo de rigor a manutenção da glosa.

2.5. Apenas para evitar eventual declaração de nulidade, **DILIGÊNCIA**, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

2.5.1. E é justamente o que pretende a **Recorrente** com o pedido de diligência, prova do uso do material de embalagem no curso do processo produtivo. Desta forma, o pedido de diligência é descabido, ainda mais quando se tem em mente que, nos termos deste voto, se entendeu pela possibilidade da inclusão do material de embalagem como insumo, contudo, a **Recorrente** não trouxe aos autos material probatório suficiente a demonstrar como cada material é utilizado.

2.4. Por fim deixo de conhecer as teses sobre a **TARIFAÇÃO DE PROVAS E VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE REAL**, porque descritas apenas em sede de voluntário. De todo modo, ao lado do princípio da verdade real caminha o brocardo *quod non est in actis non est in mundo* a verdade é intraprocessual, tão real quanto as provas trazidas pelas partes. Ainda, inobstante a tarifação de provas seja aceita desde que prevista em lei, não há o carimbo ventilado pela **Recorrente** e, sim, mera apreciação e valoração dos documentos coligidos aos autos – de competência do órgão julgador, nos termos do artigo 63 do Decreto 7.574/2011.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do **Recurso Voluntário** e a na parte conhecida dou parcial provimento para afastar as glosas referentes ao papel de veludo e isomanta.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

