Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.900090/2011-23

Processo nº	10925.900090/2011-23
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3003-001.615 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de	11 de fevereiro de 2021
Recorrente	ANDREAZZA MADEIRAS EIRELI
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição,** por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com combustíveis e lubrificantes quando não restar comprovado que esses foram consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica.

DESPESAS COM EMBALAGEM. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de embalagens utilizados para transporte de produtos, essenciais a sua proteção e integridade, geram direito a créditos no regime das contribuições não-cumulativas.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

Os serviços utilizados na manutenção de floresta estão ligados à atividade de beneficiamento da madeira, matéria prima utilizada no processo produtivo do contribuinte, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, devendo tais despesas serem enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas referentes às despesas com materiais de embalagem e serviços de manutenção de florestas.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

> Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos decorrentes da Contribuição acima, referente aos insumos e encargos vinculados às receitas do mercado externo que remanesceram ao final do período citado, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações, no montante correspondente a R$26.655,64.
>
> O pedido foi deferido parcialmente, nos termos do Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Joaçaba/SC, conforme segue:
>
> 2.2. DAS INCONSISTÊNCIAS E/OU AJUSTES IDENTIFICADOS NA ANÁLISE Analisando o crédito requerido e as compensações declaradas sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, identificaram-se inconsistências e/ou ajustes necessários, a seguir relacionadas, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.
>
> Dos Bens e Serviços utilizados como insumos 2.2.1. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal:
>
> Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, foram incluídos bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Tratam-se, na verdade, de despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à COFINS.
>
> De fato, conforme se pode verificar pelas memórias de cálculo (planilhas)
>
> elaboradas e detalhadas, a contribuinte se apropriou de valores não enquadrados como tal.
>
> (...)
>
> Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude do não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação:
>
> 2.3.2 Embalagens
>
> Os materiais apresentados como: fita polyester (NBM 8309.90.00) e fita de aço (NBM 7212.40,10), constituem materiais típicos para confeccionar amarados, feixes, caixas, etc, utilizado exclusivamente para o transporte das mercadorias.
>
> Não se trata de insumo que passou a integrar, embelezar ou compor os produtos vendidos, até porque se trata de insumo destinado a outras indústrias (indústria moveleira, da construção civil etc) – vide descrição do processo produtivo.

Documento nato-digital

Assim, não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º), compreendendo, portanto a composição das embalagens de transporte.

(...)

2.3.3 Serviços que não se conceituam como insumo

Serviço de manutenção de florestas.

A contribuinte computou na base de cálculo dos créditos, os desembolsos com serviços de implementação e manutenção de florestas, a exemplo de: serviços de roçada, de poda, de limpeza de pinus. Assim, inobstante seja necessária para a sua atividade a manutenção de floresta visando a posterior extração da madeira que se constitui em matéria prima do processo de industrialização, levando-se em conta o conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições Pis/Pasep e Cofins, tem como requisito a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, não havendo como entender que os serviços referenciados (de manutenção, corte e extração de florestas) – etapa anterior à fabricação do produto final – propicie a apuração de créditos.

O legislador adotou, dentre os critérios que norteiam as possibilidades de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, o de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade, assim como ao modo de produção no que respeita à questão do insumo. Portanto, apenas os serviços adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, são passíveis da utilização de crédito.

Assim sendo, chega-se à conclusão de que as despesas realizadas com serviços terceirizados de "manutenção, preservação, limpeza, movimentação interna de insumos", consistindo nos serviços de "roçada" ou "limpeza" do terreno com o corte de vegetação e arbustos, de "corte" ou "desbaste" do pinus, embora necessários ao melhor desenvolvimento da floresta, aumentando sua eficiência e melhorando a qualidade, bem como o transporte interno do produto acabado da linha de produção para o estoque ou depósito, não geram créditos das contribuições em questão, por não haver previsão específica para tanto nem se enquadrarem no conceito de insumo previsto pelos incisos II, do arts. 3° das Leis n° 10.637, de 2002, e n° 10.833, de 2003, vez que precedem e sucedem, respectivamente, a fabricação dos produtos, ou seja, não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

(...)

2.3.4 Combustíveis e Lubrificantes.

O art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, cita como origem de desconto de créditos os "bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes".

Não se entende que o termo "inclusive" tenha como objetivo acrescentar combustíveis e lubrificantes aos insumos como uma nova possibilidade de creditamento.

Segundo o Dicionário Aurélio Século XXI "inclusive" significa "até, até mesmo". Quer dizer, o uso desse vocábulo apenas busca aclarar a abrangência da expressão "insumo". Destarte, devem ser assim entendidos quando constituírem insumo para a fabricação de produtos destinados a venda, sendo assim considerados aqueles utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, industrial. Não gerando, pois, direito ao crédito, os combustíveis (gasolina) utilizados em veículos de uso administrativo, pressupõe-se,

Documento nato-digital

e/ou outros veículos de transporte interno de matérias primas, uma vez que instada a contribuinte para esclarecer/informar o tipo de insumo que foi adquirido, a

forma de como foi utilizado e qual o grau de contato físico que teria com os produtos produzidos (item 3 da intimação Saort nº 2011-0297-CCV), limitou-se e encaminhar cópia das nota fiscais indicadas na tabela que haviam sido solicitadas, não respondendo.

Assim, para haver o direito a crédito, não é suficiente que tenham sido adquiridos combustíveis e lubrificantes. No presente caso, a requerente computou em seus créditos o combustível utilizado em veículos de sua frota (Posto Coelho Ltda.), que se pressupõe tenham efetuado o transporte interno de mercadorias, bens ou serviços, não se constituindo, portanto em insumo dos bens industrializados.

(...)

2.3.4 Despesa com energia elétrica

A legislação pertinente à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins nãocumulativa enumera quais os insumos que podem gerar créditos: os insumos diretos, assim considerados "os 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", cuja previsão está expressa no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/ 2003; e os insumos indiretos, no caso, somente aqueles previstos nos demais incisos do mencionado artigo, dentre os quais se encontra: energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Portanto, em vista do que está previsto nos dispositivos legais acima mencionados, pelos quais são apropriáveis para fins de créditos apenas os custos da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não comportando demais valores: taxas, contribuições, acréscimos encargos pelo atraso no pagamento, etc. Com efeito, não há previsão legal que autorize considerar a COSIP no cálculo dos créditos da não-cumulatividade, ainda que cobrada na fatura de energia elétrica. Saliente-se: deve-se adotar a interpretação literal na análise da subsunção dos casos concretos à hipótese de direito ao crédito definidas na legislação; não cabe a extensão da norma a situações que não estejam nela expressamente previstas, pelo que se deve interpretar restritivamente a legislação referente à sistemática não-cumulativa de cobrança do PIS/Pasep e da Cofins. Por esta razão, impõe-se a glosa em relação aos valores a seguir discriminados:

(...)

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, tecendo seus argumentos conforme segue:

DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO A interessada exerce a atividade industrial de beneficiamento de madeiras e destina sua produção ao mercado exterior, fato que lhe confere o direito ao ressarcimento de créditos de PIS e COFINS, calculados com base nas hipóteses previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Cita as glosas ocorridas e explica:

No caso da interessada, que atua no ramo de beneficiamento madeiras, a etapa inicial do processo industrial é a produção de sua matéria-prima, que é a madeira. A produção de madeiras, por seu turno, é uma atividade que também possui variadas etapas, como a preparação do solo, o plantio, o desbaste, a derrubada das toras etc. Observa-se que esta etapa é conditio sine qua non para o beneficiamento de madeiras, de modo que ela está, por óbvio, incluída em seu processo produtivo.

Após a maturação, a madeira é extraída e transportada até o pátio industrial da interessada onde sofre uma série de operações, como cerramento, lixamento, polimento e tratamento. Por fim, o produto é embalado com as fitas e acomodado em paletes.

Documento nato-digital

(...)

Apesar disso, a autoridade administrativa entendeu por desconsiderar a essencialidade destes insumos no processo industrial, glosando créditos relativos às suas despesas. E o fez alegando que as fitas de poliéster, polietileno e aço não são utilizadas na embalagem dos produtos, mas no acondicionamento para transporte, uma vez que não passariam a integrar ou embelezar os produtos.

Quanto aos serviços de manutenção de florestas, disse que não seriam exercidos diretamente sobre o produto em fabricação, inobstante sejam necessários para a atividade industrial.

Com o devido respeito, a interessada é obrigada a discordar do entendimento contido no Despacho Decisório, pois ele se vale de uma interpretação restritiva ao analisar o conceito de insumo.

A Contribuinte cita doutrina que interpreta o termo "insumo", concluindo que o conceito deve ser mais amplo do que o utilizado pela Autoridade Fiscal.

Portanto, a glosa realizada foi equivocada e não pode prosperar, uma vez que os serviços de manutenção de florestas são consumidos no processo de produção da interessada. O mesmo se dá com as fitas utilizadas para embalar os produtos.

Elas são extremamente necessárias, tanto para o acondicionamento da mercadoria nos veículos de transporte, quanto para sua estocagem e posterior

venda, uma vez que a madeira beneficiada não é vendida a granel, mas em quantidades separadas, previamente delimitadas pelas fitas.

A Contribuinte cita jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e conclui:

Assim, diante dos argumentos expostos e à luz da razão e do bom senso, concluise que a decisão deve ser reformada para o fim de se conceder à interessada os créditos oriundos das despesas com a manutenção de florestas e com a aquisição de fitas para a embalagem das mercadorias.

Diante de tais argumentos, solicita a reforma da decisão.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EMBALAGENS.

Documento nato-digital

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, as embalagens incorporadas ao produto destinado à venda, durante o seu processo de industrialização.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, os combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos diretamente utilizados na prestação de serviços ou produção de bem destinado à venda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as glosas com aquisições de combustíveis e lubrificantes – utilizados nos veículos do estabelecimento industrial, de embalagens – utilizadas para acondicionamento dos produtos nos veículos de transportes e despesas com serviços de manutenção de florestas.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

> Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá **descontar créditos calculados em relação a**:
>
> (...)
>
> II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo "insumo" ou "bens e serviços, utilizados como insumo":

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

A despeito do meu entendimento pessoal, é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Documento nato-digital

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo "insumos" na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentamse as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Documento nato-digital

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN´s nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Pelo Contrato Social o objeto social da empresa é a Indústria, o Comercio e a Exportação de Madeiras, brutas e beneficiadas, o plantio de florestas e a indústria extrativa vegetal, podendo ainda participar de outras sociedades mercantis

As glosas foram efetuadas por não se enquadrarem no conceito de insumos previsto para as contribuições não cumulativas, entendimento esse mantido na decisão recorrida.

A recorrente por sua vez possui entendimento mais extensivo, considerando que os itens glosados são custos intrinsecamente necessários à atividade da empresa.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No caso, se trata de uma empresa agroindustrial, cuja atividade econômica precípua é a industrialização de madeira. Dentre as glosas citadas, necessário se faz verificar a sua relação efetiva com o processo produtivo, vedadas aquelas cuja utilização se dê nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Passo à análise das glosas referidas no Recurso Voluntário.

II – Despesas com embalagens;

Documento nato-digital

Segundo o entendimento expresso no despacho decisório, corroborado pela decisão recorrida, não podem ser considerados no cálculo do crédito, os valores decorrentes da aquisição dos seguintes materiais que compõem embalagens utilizadas exclusivamente no transporte dos produtos industrializados pela pessoa jurídica:

> Os materiais apresentados como: fita polyester (NBM 8309.90.00) e fita de aço (NBM 7212.40,10), constituem materiais típicos para confeccionar amarados, feixes, caixas, etc, utilizado exclusivamente para o transporte das mercadorias.
>
> Não se trata de insumo que passou a integrar, embelezar ou compor os produtos vendidos, até porque se trata de insumo destinado a outras indústrias (indústria moveleira, da construção civil etc) – vide descrição do processo produtivo.

A Recorrente alega ter direito ao crédito dos gastos com embalagens tendo em vista a essencialidade e relevância dos materiais de embalagens, subsumindo ao conceito de insumo.

> É inegável que a recorrente faz jus ao crédito das embalagens, eis que são essenciais para que o produto permaneça em boas condições até a venda ao consumidor final. Sem as embalagens os produtos poderiam ser deteriorados e a recorrente, obviamente, não conseguiria vender seus produtos, o que levaria irremediavelmente a cessação de sua atividade.
>
> Todas as fitas e pallets usados como embalagens para acomodação são para proteger os produtos de eventuais danos que possam ser ocasionados, bem como para, reitera-se, que cheguem em perfeitas condições ao consumidor final.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

A distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização, mas no caso da não cumulatividade das contribuições necessário se faz a avaliação do atendimento aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça,

Os materiais listados, inobstante serem utilizados como embalagem de transporte, são relevantes, no mínimo, para evitar danos aos produtos fabricados pela Recorrente durante o transporte, mantendo a sua integridade e essenciais, conforme sustenta a recorrente, para que cheguem em perfeitas condições ao consumidor final.

Assim, considerando a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, tais despesas com embalagens devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

Sobre o assunto, cito jurisprudência recente no CARF, Acórdão nº 3302-007.869 de 16 de dezembro de 2019:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009
>
> CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.
>
> No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em

Documento nato-digital

> perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

> COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.
>
> 1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.
>
> 2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos."

Dessa forma, considero as glosas referentes a essa matéria como indevidas.

III – Despesas com combustíveis e lubrificantes;

Quanto as Despesas com combustíveis e lubrificantes, vejamos o que dispõe os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e Cofins:

> Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> II 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**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como visto, a lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de bens adquiridos para revenda e de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda, e que incluem o custo dos bens adquiridos e dos insumos, os gastos com o transporte destes bens e insumos e os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados neste transporte, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei 10.833/2003 e da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, então, em princípio, poderiam ser admitidos os créditos com os gastos de combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica.

Por outro lado, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção, e que atendam aos critérios da essencialidade e relevância, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais

Documento nato-digital

áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

Pelo que consta no despacho decisório, a requerente computou em seus créditos o combustível utilizado em veículos de sua frota (Posto Coelho Ltda.), mas não há nos autos essa discriminação no aproveitamento de crédito quanto aos dispêndios relacionados com despesas de combustíveis e lubrificantes, o que, como visto, não atende ao adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Assim, entendo que os gastos com combustíveis e lubrificantes não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, não gerando direito à crédito, por não restar comprovado que esses foram consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica, devendo ser mantida a glosa.

IV – Despesas com serviços de manutenção de florestas;

Conforme se verifica do despacho decisório que indeferiu o pleito creditório da recorrente, bem como da decisão a quo guerreada, a motivação para a glosa de créditos tomados com despesas com serviços utilizados na manutenção de floresta, foi a necessidade de emprego direto no processo produtivo da contribuinte, descartando aqueles utilizados em etapa anterior à produção:

> Assim sendo, chega-se à conclusão de que as despesas realizadas com serviços terceirizados de "manutenção, preservação, limpeza, movimentação interna de insumos", consistindo nos serviços de "roçada" ou "limpeza" do terreno com o corte de vegetação e arbustos, de "corte" ou "desbaste" do pinus, embora necessários ao melhor desenvolvimento da floresta, aumentando sua eficiência e melhorando a qualidade, bem como o transporte interno do produto acabado da linha de produção para o estoque ou depósito, não geram créditos das contribuições em questão, por não haver previsão específica para tanto nem se enquadrarem no conceito de insumo previsto pelos incisos II, do arts. 3os das Leis no 10.637, de 2002, e no 10.833, de 2003, vez que precedem e sucedem, respectivamente, a fabricação dos produtos, ou seja, não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

A Recorrente alega que o cultivo, manutenção e extração da madeira é essencial para o desenvolvimento de suas atividades, subsumindo ao conceito de insumo, razão pela qual teria direito ao crédito desses gastos.

Afastadas as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004 pelo entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça impende reconhecer que também podem ser considerados como insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

No caso, os serviços utilizados na manutenção de floresta estão ligados à atividade de beneficiamento da madeira, matéria prima utilizada no processo produtivo do contribuinte, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, devendo tais despesas serem enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

Para corroborar este entendimento, segue decisão da E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº **9303-009.750**, julgado em 11 de novembro de 2019:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

Documento nato-digital

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CORTE, BALDEIO E TRANSPORTES DE MADEIRA VINCULADOS À EXTRAÇÃO E CULTIVO DE FLORESTAS E PARTES DE MÁQUINAS (FACAS) . POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir "insumo" para efeito de constituição de crédito de PIS e de COFINS, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS INCORRIDAS COM AQUISIÇÕES DE INSUMOS E CONTRATAÇÕES DE SERVIÇOS FLORESTAIS E MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

Assim, afasto a glosa com despesas de serviços de manutenção de florestas elencados no despacho decisório.

CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas referentes as despesas com materiais de embalagem e serviços de manutenção de florestas.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

Documento nato-digital