Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12571.720053/2013-88

Processo nº	12571.720053/2013-88
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-007.814 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de junho de 2020
Recorrente	AFFONSO DITZEL & CIA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos da empresa geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Gera direito ao desconto de crédito as despesas com peças de reposição, não incluídas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas que fazem parte do processo produtivo da empresa.

EMBALAGENS. CREDITAMENTO. INTEGRAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito a embalagem que integra o produto final ou como fundamental em seu deslocamento, sendo-lhe essencial tal qual requer a legislação de regência e nos termos da exegese do REsp 1.221.170.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Breno do Carmo Moreira Vieira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 259 a 286) interposto contra o Acórdão n° 06-44.567, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (e-fls. 237 a 250), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

> Trata o presente processo de pedido de ressarcimento no valor total de R$ 55.585,70 de créditos de Cofins não cumulativa – exportação, relativo ao 1o trimestre de 2011.
>
> Segundo o Despacho Decisório emitido, de n° 76/2013, anexado às fls. 128/137, da Seção de Fiscalização da DRF em Ponta Grossa, houve reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado, no valor de R$ 46.625,77.
>
> Segundo o Despacho Decisório recorrido, a glosa dos créditos pleiteados decorreu dos seguintes fatos, sintetizados, a seguir.
>
> No tópico "1. Aquisições de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumos" a autoridade fiscal, após delinear o conceito jurídico de insumo para a contribuição em epígrafe, verificou que houve inclusão de créditos relativos à notas fiscais que não se enquadram no conceito de insumos, relativamente aos seguintes itens: a) partes e peças de reposição e serviços de manutenção de veículos, b) embalagens de acondicionamento e transporte e c) combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção.
>
> Relativamente ao item "a partes e peças de reposição e serviços de manutenção de veículos", aduz a autoridade fiscal que as partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na fabricação só podem ser considerados insumos se forem utilizados em máquinas e equipamentos que fazem parte da linha de produção, uma vez que, desse modo, sua ação será diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Quanto aos serviços de manutenção de veículo, entende ser necessário que os mesmos sejam realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo. Diz ainda que "tais itens sequer constam como insumos na descrição do processo produtivo apresentado pelo contribuinte". Por isso, os gastos relativos às peças de reposição e aos serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte interno entre linhas de produção não foram admitidos como passíveis de serem creditados no regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Documento nato-digital

No tocante ao item "b – Embalagens de acondicionamento e transporte", relata a autoridade fiscal que os gastos relativos às aquisições de fita de aço, selo poliéster, strech filme, película e cantoneira plástica para embalagens foram indevidamente creditados. Segundo afirma, "tais bens não são utilizados durante o processo de fabricação do produto e não se incorporam ao produto elaborado, uma vez que são utilizados apenas para o transporte e proteção do produto (depois do produto estar fabricado), e sendo assim não geram créditos da contribuição".

No que se referem ao item "c combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção", explica a autoridade fiscal que os combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção não podem ser considerados insumos, uma vez que tais operações de transporte não fazem parte do processo produtivo da manifestante.

A relação das notas fiscais cujos valores foram excluídos dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, glosadas com base nas alegações acima descritas, encontra-se na planilha "Notas Fiscais Glosadas" (fls. 107/111).

No tópico "2. Despesas de energia elétrica", a autoridade fiscal verificou que a interessada apurou créditos sobre o valor total das notas fiscais, deixando de excluir as parcelas referentes à taxa de iluminação pública e outros que não representam consumo de energia elétrica, tais como multa e juros. Somente os valores do consumo de energia elétrica foram admitidos como créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

Em virtude das glosas informadas, a fiscalização efetuou novo cálculo da proporcionalidade de créditos entre o mercado interno e o externo, chegando aos valores deferidos, acima descritos.

Cientificada em 15/05/2013 (fl. 138), a contribuinte, em 14/06/2013, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 223/239, alegando, em síntese, o seguinte.

Inicialmente, disserta sobre o conceito de insumo. Diz que a Administração fazendária, valendo-se do conceito definido por instruções normativas nega o creditamento de diversos bens e serviços. Diz não ser possível equiparar a sistemática do IPI ao PIS/Cofins, uma vez que são tributos com materialidades absolutamente distintas. Aduz que ao utilizar o conceito de insumo do IPI ao PIS e à Cofins os atos regulamentares da Receita Federal do Brasil infringiram a estrita legalidade tributária e, ainda, o artigo 109 do Código Tributário Nacional, por distorção do conceito de insumo.

Anexa decisões do CARF para concluir que "insumo utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas".

Na sequência, afirma que "as partes e peças de reposição foram utilizadas, e os serviços de manutenção aplicados, em veículos que promovem o transporte interno dos bens produtivos. Em um grande parque fabril como o da recorrente é indispensável que veículos transportem, de uma parte para outra, para complemento das etapas do processo produtivo, os bens em elaboração. Há evidente vinculação entre o transporte realizado pelos veículos em destaque e o sistema produtivo da recorrente. Uma coisa depende da outra".

Diz que "não há na legislação qualquer exigência de que para que as despesas relativas às aquisições de peças e prestação de serviços para a manutenção de máquinas darem direito a crédito deve a requerente comprovar que estas entraram em contato com os produtos em fabricação e deste contato tenham sofrido alteração". Afirma que, com base na lei de regência, para o aproveitamento do crédito basta que as peças ou serviços estejam alcançados pelo conceito de insumo.

Alega, ainda, que as partes e peças de reposição foram utilizadas e os serviços de manutenção aplicados em veículos que promovem o transporte interno dos bens, para o completo desenvolvimento das etapas do processo produtivo, de modo que devem ser reconhecidos como insumos.

Documento nato-digital

Relativamente às glosas de despesas na aquisição de materiais de embalagens, aduz a interessada que elas são utilizadas no processo produtivo, "vez que é apenas com a embalagem para o transporte que a fase produtiva se finda". Diz que as embalagens são "indispensáveis para a composição do produto final, mormente porque, os bens que produz, dentre eles, decking's, forros, assoalhos internos, pisos diversos, lambris, molduras, estrado para jardins, não podem estar batidos, ou amassados, ou quebrados, ou rachados, para ser disponibilizado ao consumidor. A embalagem está, portanto, e sem dúvida, relacionada à atividade da recorrente. Não importa se é utilizada para o transporte ". Traz decisão do CARF neste sentido.

Em relação às glosas dos créditos relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes, diz que não há amparo legal para a glosa realizada. Afirma que a "única exigência da legislação para o contribuinte ter direito aos créditos com relação aos combustíveis e lubrificantes, é que os bens e serviços sejam utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Assim, se a autoridade administrativa concorda e defende a tese de que os combustíveis e lubrificantes, para gerarem créditos, necessitam ser utilizados na prestação de serviços ou no processo de produção, deveria ter deferido o pedido da recorrente".

Afirma que todo o crédito referente às aquisições de combustíveis e lubrificantes glosado no despacho decisório recorrido foi utilizado no processo de produção da recorrente. Explica que tais combustíveis e lubrificantes foram utilizados nos veículos da empresa, que atuam no transporte interno de matéria prima e dos produtos inacabados, para a continuidade do processo de industrialização, restando evidente seu consumo no processo de produção, em perfeita harmonia com o conceito de insumo.

Traz novamente aos autos conceito doutrinário de insumos para afirmar que "insumo é o conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade, daí a inclusão de combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte".

Por fim, alega que todo o crédito referente às aquisições de combustíveis e lubrificantes glosado no despacho decisório recorrido foi utilizado no seu processo produtivo. Argumenta que é inegável a vinculação dos combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte da recorrente com o processo de produção, uma vez que abastecem a frota que conduz a matéria prima empregada no processo de produção, contribuindo em alto grau para a obtenção de uma mercadoria ou produto. Assevera, com base em decisão do CARF, conclui que deve a RFB reconhecer, também, o crédito relativo à aquisição de combustíveis e lubrificantes, haja vista que eles são utilizados em veículos que fazem parte do processo produtivo e que contribuem decisivamente para o resultado final.

Ocasião seguinte, o Colegiado da DRJ opinou por julgar improcedente a indigitada Manifestação de Inconformidade, rebatendo todos os pontos abordados pelo Contribuinte; dito Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da contribuição, o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. NÃO CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Documento nato-digital

A aquisição de combustíveis e lubrificantes gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo no processo produtivo.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

As partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas e veículos, para que possam ser consideradas como insumos, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

CRÉDITOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito da contribuição.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

As instâncias administrativas são incompetentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por fim, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, ora sujeito à análise do e. CARF. Essencialmente, refere-se à maior parte dos temas apresentados alhures em sua manifestação exordial. De tal sorte, reclama pela reforma do Acórdão da DRJ, calcado nos seguintes argumentos abaixo transcritos, *in verbis*:

- Partes e peças de reposição e serviços de manutenção

A autoridade fazendária glosou créditos da recorrente relativos a partes e peças de reposição e serviços de manutenção. Para tanto, argumentou que 'as partes e peças de reposição não foram utilizadas em máquinas e equipamento que integram a linha de produção, e que os serviços não foram realizados em máquinas e equipamentos de u s o direto no processo produtivo'.

Equivocado o entendimento. As partes e peças de reposição foram utilizadas, e os serviços de manutenção aplicados, em veículos que promovem o transporte interno dos bens produtivos. Em um grande parque fabril como o da recorrente é indispensável que veículos transportem, de uma parte para outra, para complemento das etapas do processo produtivo, os bens em elaboração. Há evidente vinculação entre o transporte realizado pelos veículos em destaque o sistema produtivo da recorrente. Uma coisa depende da outra.

(...)

- Embalagens

Referindo-se à aquisição de materiais como a fita de aço, o selo poliéster, o strech filme, a película e a cantoneira plástica, a autoridade fazendária destacou que esses 'não se incorporam ao produto elaborado', 'tratando-se de embalagens destinadas exclusivamente ao acondicionamento e transporte dos produtos', por isso, não dão direito ao crédito.

(...)

No caso da recorrente, a embalagem, nos termos em que descrita, é virilizada em seu processo produtivo, vez que, é apenas com a embalagem para o transporte que a fase produtiva se finda.

O material de embalagem empregado pela recorrente é indispensável para a composição do produto final, mormente porque, os bens que produz, dentre eles, decking's, forros,

Documento nato-digital

> assoalhos internos, pisos diversos, lambris, molduras, estrados para jardins , não podem estar batidos, ou amassados, ou quebrados, ou rachados, para ser disponibilizado ao consumidor. A embalagem está, portanto, e sem dúvida, relacionada à atividade da recorrente. Não importa se é utilizada para o transporte. Ela é indispensável e mais, incorpora o produto final, pois sem as embalagens não podem ser comercializados, quer por exigência da legislação, quer por propiciar o manuseio/transporte .
>
> (...)
>
> **- Combustíveis e lubrificantes**
>
> A recorrente efetuou também pedido de ressarcimento das despesas relacionadas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes.
>
> A autoridade administrativa, todavia, valendo-se da interpretação de que 'os - combustíveis e lubrificantes foram utilizados nos veículos de transporte interno da produção e, portanto , não são considerados insumos, vez que não sofrem a operação de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento', glosou o crédito.
>
> (...)
>
> Do exposto, resta claro que, empregando a recorrente os combustíveis e lubrificantes nos veículos utilizados n a sua linha de produção, para o transporte de insumos ou de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo, contribuindo estes essencialmente para o resultado final, além de representar em custo de produção e viabilizarem a industrialização, forçoso se reconheça o deferimento do crédito relativo a essas despesas.

Não foram apresentados documentos adicionais na etapa recursal, vindo os autos, conclusos ao presente Conselheiro.

É o que cumpre relatar.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Portanto, opino por seu conhecimento.

De plano, cumpre destacar que o Recurso Voluntário cinge-se às seguintes matérias, adstritas às glosas efetuadas pelo Fisco:

A. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS

B. EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO E TRANSPORTE

C. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NOS VEÍCULOS DE TRANSPORTE INTERNO DA PRODUÇÃO

Antes de avaliar detidamente os assuntos acima, impera exibir que o *thema decidendum* aborda a essência do que pode ser configurado *insumo*, e qual a amplitude de sua

Documento nato-digital

creditação na matriz tributária da não-cumulatividade. Nessa senda, sem maiores delongas ou redundâncias desnecessárias, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170 (julgado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC, e alusivo à indústria de alimentos), em que o STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da *essencialidade* e *relevância,* considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Vide a ementa do indigitado Acórdão (publicado em 24/04/2018):

> 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. 543-C 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se 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.

Nessa esteira, cunhou-se a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n° 247 e n° 404, de tal modo que as despesas e custos essenciais à atividade do Contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo. Assim, o binômio da "essencialidade e relevância" acaba por atingir uma ampla gama de elementos aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, a dimensão conceitual de insumo merece ser vista caso a caso, para que não ocorra ultraje nem aos ditames do Acórdão do Tribunal da Cidadania, tampouco aos regramentos normativos internos da RFB (COSIT/RFB Nº 05/2018, e Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Observa-se, pois, que tal intelecção jurisdicional vislumbrou alcançar a ampla escala de elementos utilizados nos processos produtivos, mas não de forma irrestrita. Assim, a

Documento nato-digital

casuística proporciona ao Contribuinte a segurança de que seus insumos serão efetivamente avaliados como tanto, desde que essenciais e relevantes em sua atividade. Logo, evita-se igualmente uma espécie de regresso *ad infinitum*, efetuando-se um corte dogmático pela exegese da legislação. Este, por sua vez, resolveria a situação pragmática quase que como a evitar um impasse semelhante ao do *Teorema de Agripa* (referido na Filosofia Cética como um impasse decorrente de três alternativas, sendo nenhuma delas aceitável à meta de demonstrar fundamento filosófico para uma teoria: regressão infinita; escolha arbitrária; e petição de princípio ou argumento de autoridade).

Por óbvio, os termos do Acórdão do REsp 1.221.170 foram doravante acompanhados pelo CARF, em estrita observância do comando de seu regimento (art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015). Cito como exemplo:

a. Acórdão n° 9303-010.107, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, sessão de 11 de fevereiro de 2020

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Ano-calendário: 2006
>
> CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.
>
> Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados nos transporte dos produtos e (iii) depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

b. Acórdão n° 9303-010.118, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 11 de fevereiro de 2020

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Ano-calendário: 2007
>
> CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.
>
> Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii)

Documento nato-digital

> aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados nos transporte dos produtos e (iii) depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

Portanto, tendo como base o pressuposto exibido acima, ter-se-á a subsequente análise dos pontos em debate na presente instância recursal.

Introito casuístico

A priori, é de significativa relevância expor o processo produtivo do Contribuinte, conforme por ele mesmo descrito no PAF (e-fls. 247):

> Produto final:
>
> Madeira de Ipê / Cumaru / Pinus / Itauba / Jatobá / Cedrinho / Sucupira preta/ Muricatiara / Massaranduba / Angelim / Cedroarana / Garapeira / Tatajuba, Madeira de ipê perfilados, assoalho de cumaru, decking de Ipê / Cumaru / Garapeira muiracatiara, Aprov. assoalho de ipê, Aprov. madeira de cedrinho, (Todas as madeiras citadas se dividem em: Assoalhos internos, pisos diversos, lambris, S4S, molduras, decking liso ou antiderrapante, estrados para jardins, e afins).
>
> Produtos Secundários:
>
> (Aproveitamento de material lenhoso, Aprov. madeira de cedrinho, Aprov. Madeira de pinho, Madeira de pinho, Resíduos de pinho, Resíduos Serragem e madeira de pinus e eucalipto para embalagem).
>
> Descritivo:
>
> Chegada da matéria prima, através do transporte realizado pelas frotas da própria empresa e/ou transportadora terceirizada, descarregamento e recebimento com a realização da conferência física da madeira no setor pátio; Passando para o processo de classificação segundo a qualidade, medidas e comprimentos; Passando para a montagem e gradeação em pallet's com tabiques para acondicionamento nas câmaras de estufas a vapor, marca Beneck e Engecass; Neste momento a madeira entra no processo de secagem a vapor; Após é realizado a aferição da saída da estufa em medidor de umidade, marca Marrari com sistema contínuo de leitura; Após entra no processo de Usinagem em plainas de 8 eixos já com moldagem do produto final; Após segue para o processo de Corte / fresagem nos topos para acabamento nos comprimentos adequados; Após segue para o Lixamento /polimento de acabamento e finalmente segue para o processo de Expedição/embalagem em pallet's ou caixas conforme pedidos e modelo da empresa;

Considerando tais aspectos, a DRJ entendeu que:

> Com base no conceito jurídico de insumo do PIS/Pasep e da Cofins e na descrição do processo produtivo da interessada, tem-se, inicialmente, que não se pode, de fato, considerar "insumo" dos produtos fabricados pela interessada **os combustíveis e lubrificantes utilizados em seus veículos para o transporte de matéria-prima**, conforme descrição do processo produtivo da empresa, posto que tais itens não são matérias-primas, produto intermediário ou material de embalagem que sofram alteração em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. No caso, os gastos com combustíveis e lubrificantes caracterizam-se como despesas operacionais, que não têm previsão legal para serem descontados como créditos das referidas contribuições.
>
> Relativamente ao creditamento de **gastos com partes e peças de reposição e serviços de manutenção de veículos**, ressalte-se que as glosas se deram exclusivamente em relação a itens que foram utilizados em seus veículos (bucha, farol, correia, kit regulador, rolamento, embreagem, coxim, capacitor, câmaras de ar, abraçadeiras, para-

Documento nato-digital

> choque, palheta de limpador de para-brisas, entre diversos outros relacionados às fls. 107/111). Assim, em virtude de seus veículos serem utilizados para o transporte de matérias-primas, conforme descrição do processo produtivo da empresa, os gastos relativos não se enquadram no conceito jurídico de insumo para o PIS/Pasep e Cofins.
>
> (...)
>
> Ademais, da análise do processo produtivo da empresa é possível perceber que os **combustíveis e lubrificantes**, **bem como as partes e peças de reposição e serviços de manutenção de veículos** são despesas relativas a veículos que realizam o transporte de matéria-prima até sua sede para posterior industrialização e não para o transporte de matérias-primas, produtos intermediários e bens em fabricação dentro do estabelecimento industrial, ao longo da linha de produção.
>
> (...)
>
> Relativamente às **glosas efetuadas nas aquisições de embalagens de acondicionamento e transporte**, há que se considerar, de início, que as mesmas não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, tratando-se, na verdade, de bens utilizados em momento posterior à conclusão do processo produtivo.
>
> Em que pese a IN SRF nº 404, de 2004, ter incluído os materiais de embalagem dentre os insumos, não pode se perder de vista que para serem considerados insumos esses materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação do produto de forma a acondiciona-lo diretamente e a ele se incorporarem. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto.
>
> Há nítida diferenciação entre as embalagens "que entram em contato direto com o produto" e "embalagens para acondicionamento e transporte". As primeiras integram o produto, seguem com ele quando de sua comercialização, conferem-lhe características, forma, são responsáveis por sua identificação. Tais características, entretanto, não se apresentam em embalagens utilizadas apenas acondicionamento e transporte.

Em resumo, o Contribuinte revela que os produtos acima podem também ser conhecidos pelas seguintes nomenclaturas: assoalhos internos, pisos diversos, lambris, S4S, molduras, *decking* liso ou antiderrapante, estrados para jardins, e afins.

Em seu contrato social, a empresa relata o objeto de sua atividade como sendo a "*indústria, comércio e beneficiamento de madeiras, por conta própria, representações comerciais, importação e exportação de artefatos de madeira, agropecuária e o transporte rodoviário de cargas*".

Nota-se, pois, que a atividade precípua do Contribuinte centra-se na indústria e comércio de artefatos de madeira, operacionalizando desde o transporte da matéria-prima até a posterior venda do produto acabado.

1. Da glosa dos créditos de combustíveis e lubrificantes utilizados no <u>transporte interno</u> da produção

Conforme exposto no Despacho Decisório, e posteriormente encampado no Acórdão da DRJ, explica a autoridade fiscal que os combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção não podem ser considerados insumos, uma vez que tais operações de transporte não fazem parte do processo produtivo da manifestante; ou seja, **são despesas relativas a veículos que realizam o transporte de matéria-prima até sua sede para posterior industrialização e não para o transporte de matérias-primas, produtos**

Documento nato-digital

intermediários e bens em fabricação dentro do estabelecimento industrial, ao longo da linha de produção.

A despeito da louvável fundamentação da instância de piso, seu teor meritório merece reforma. Isso porque, considerando a exegese do já mencionado REsp 1.221.170, o conceito de insumo, considerando combustíveis e lubrificantes, alcança um amplo espectro avaliativo. Nessa senda, o crédito decorrente de combustíveis ou lubrificantes **utilizados no transporte interno da produção** deve ser igualmente inserido no conceito de insumo, tendo em vista a essencialidade e relevância de sua participação no processo produtivo.

Seja qual for a vertente encampada pelo Fisco (transporte da matéria prima ATÉ o estabelecimento, ou DENTRO deste), vejo como se custo de aquisição fosse (Art. 3°, inciso II, da Lei n° 10.833/03). Despiciendo dizer que, para o correto deslinde de toda cadeia produtiva, o insumo necessita ser movimentado tanto *até* quanto *dentro* do estabelecimento, acarretando, para tanto, um inexorável gasto.

Quanto ao mais, assevero que o presente tema encontra-se superado em questão probatória, discutindo-se nesta etapa recursal apenas o direito ao creditamento. Para melhor dar supedâneo à esta análise, colaciono a seguinte jurisprudência da Câmara Superior:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006
>
> COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.
>
> O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.
>
> **A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.** Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.
>
> **São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência os combustíveis (óleo diesel e gás GLP) utilizados na movimentação de matéria-prima; e os bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos.**
>
> TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.
>
> Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária. **(GN)**
>
> **(Acórdão n° 9303-009.681, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, sessão de 16 de outubro de 2019)**

Documento nato-digital

De mais a mais, interessa relatar a existência de semelhante processo neste CARF, com Acórdão da CSRF já publicado favoravelmente ao Contribuinte:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007
>
> CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos da empresa geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.
>
> **(Acórdão n° 9303-009.115, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 17 de julho de 2019)**

Dou provimento, portanto, ao Recurso Voluntário neste ponto.

2. Aquisição de partes e peças de reposição e serviços de manutenção de veículos

Neste tema, tanto o Despacho Decisório quanto o Acórdão da DRJ entenderam que as partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas e veículos, como vislumbrado alhures, **são despesas relativas a veículos que realizam o transporte de matéria-prima até sua sede para posterior industrialização e não para o transporte de matérias-primas, produtos intermediários e bens em fabricação dentro do estabelecimento industrial, ao longo da linha de produção.**

Novamente, tem-se aqui não o debate do *quantum*, mas apenas do *an debeatur*, eis que em debate unicamente o direito à compensação dos créditos. Nesse espeque, o presente item merece igual sucesso ao antecedente, haja vista a relevância e essencialidade ao processo de produção, das aludidas aquisições de bens para a *manutenção do maquinário e dos veículos da frota própria.*

Reitero: seja qual for a vertente encampada pelo Fisco (transporte da matéria prima ATÉ o estabelecimento, ou DENTRO deste), vejo como se custo de aquisição fosse (Art. 3°, inciso II, da Lei n° 10.833/03)! Despiciendo dizer que, para o correto deslinde de toda cadeia produtiva, o insumo necessita ser movimentado dentro do estabelecimento, acarretando, para tanto, um inexorável gasto. Assim, em sendo os veículos integrantes do processo produtivo, as partes e peças de manutenção destes merecem ser consideradas para o respectivo direito creditório.

Destaco que essa decisão encontra lastro casuístico tanto no REsp 1.221.170, quanto na jurisprudência administrativa deste CARF:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006
>
> CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. **PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO**.

Documento nato-digital

> Gera direito ao desconto de crédito as despesas com peças de reposição, não incluídas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas que fazem parte do processo produtivo da empresa. Solução de Divergência COSIT nº 35/08.
>
> **(Acórdão n° 3302-007.595, Rel. Cons. Denise Madalena Green, sessão de 25/09/2019)**

Logo, os bens utilizados para viabilizar o funcionamento do maquinário utilizado no processo produtivo merecem ser enquadrados no conceito de insumos para fins de creditamento, eis que impossível carrear o processo produtivo sem a correta manutenção dos equipamentos necessários para tanto.

Aliás, merece menção ao fato do objeto social da empresa e seu descritivo de atividades apontam claramente o transporte de matéria-prima, o que é corroborado pelas Notas Fiscais anexadas aos autos, junto aos demais documentos instrutórios.

Dou provimento, portanto, ao Recurso Voluntário neste ponto.

3. Embalagens

No que cinge ao tema das embalagens, a DRJ pontua que há que se considerar, de início, que as mesmas não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, tratando-se, na verdade, de bens utilizados em momento posterior à conclusão do processo produtivo. Havendo, pois, nítida diferenciação entre as embalagens "que entram em contato direto com o produto" e "embalagens para acondicionamento e transporte".

Noutro giro, o Contribuinte aduz que as embalagens empregadas são indispensáveis para a composição do produto final, mormente porque, os bens que produz não podem estar batidos, ou amassados, ou quebrados, ou rachados, para ser disponibilizado ao consumidor. Assim, a embalagem está diretamente relacionada à atividade da recorrente, incorporando-se ao produto final, pois sem as embalagens não podem ser comercializados, quer por exigência da legislação, quer por propiciar o manuseio/transporte .

Vejo razão no pleito do Recorrente. Conforme relatado no descritivo de produção, fica evidente que as embalagens são essenciais aos produtos fabricados, inexorável ao seu desiderato final. A esse respeito, torno a dizer que o presente debate circunda a matéria de direito, estando as quantias glosadas mensuradas pelas provas já apresentadas.

Para melhor elucidar meu posicionamento, transcrevo jurisprudência desta Corte:

a. Acórdão n° 321-006.152, Rel. Cons. Hélcio Lafetá Reis, sessão de 20 de novembro de 2019

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015
>
> NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.
>
> Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

Documento nato-digital

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais não se referir a bens ou serviços que adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de material de embalagem utilizado na movimentação de insumos e bens produzidos pelo contribuinte, ainda que exclusivamente no ambiente interno da indústria, dado tratar-se de produção de bens perecíveis, destinados ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos da lei.

b. Acórdão n° 9303-009.681, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, sessão de 16 de outubro de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há incidência da Contribuição para o PIS/Paep não-cumulativo sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pois a operação equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, a qual está isenta da contribuição.

ATO DECLARATÓRIO DA PGFN Nº 04/2017. DISPENSA DE RECURSO. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS CONSELHEIROS DO CARF.

O Procurador-Geral da Fazenda Nacional expediu o Ato Declaratório nº 04, de 16/11/2017, autorizando a dispensa de apresentação de contestação, recursos e desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, "nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade".

Documento nato-digital

Com fundamento no art. 62, §1º, inciso II, alínea "c" do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº 343/2015, os Conselheiros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negaram provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, alterando-se o entendimento da maioria do Colegiado, tendo em vista a publicação do Ato Declaratório da PGFN nº 04/2017, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nesse sentido, reconhecido o direito ao crédito pelo STJ, no julgamento do REsp n.º 1.125.253, é afastada a glosa com relação ao material de embalagem reutilizável, pois necessário à preservação das característica dos produtos durante o transporte, sendo essencial, ainda, para manutenção de sua qualidade. O mesmo entendimento foi externado por esse Colegiado no Acórdão n.º 9303-007.738, do mesmo contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira

Documento nato-digital