



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

Processo nº 13502.000623/2006-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-000.819 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2019
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente CORDEBRÁS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE.
CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não pode ter interpretação excessivamente restritiva, conforme a extraída da legislação do IPI, nem demasiadamente alargada, nos termos estabelecidos pela legislação do IR. Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.
EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE.

Dentro do critério da essencialidade, os Equipamentos de Proteção Individual - EPI são considerados insumos quando utilizados pelos empregados que trabalham na linha de produção de fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para conceder o aproveitamento de crédito em relação aos uniformes e equipamentos de segurança. Vencido o Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante que dava provimento em maior extensão para os "materiais de embalagens, armazenagem, identificação e transportes" e "frete na aquisição de embalagens e peças de manutenção".

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo trechos do relatório da decisão de piso:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra o Parecer nº 024/2011, da DRF/Camaçari/BA, de fls. 61/70, e do Despacho Decisório DRF/CCI nº 144, de 2011, fl.75, que o aprovou, que reconheceu parcialmente o direito creditório no valor de R\$13.727,04, relativo ao ressarcimento de créditos do PIS/PASEP não cumulativo – exportação, referente ao 1º trimestre de 2005, no valor solicitado de R\$25.372,26, e homologou parcialmente a compensação declarada do débito cadastrado no sistema PROFISC.

A interessada pretendeu utilizar o crédito do PIS pleiteado no Pedido Eletrônico de Ressarcimento –PER nº05730.24538.240806.1.1.088940 para compensação de débito próprio no valor de principal de R\$R\$16.236,17, e mais juros e multa de mora, na DCOMP nº29858.63725.280806.1.3.085203.

Consta no despacho decisório que relativamente ao saldo credor da contribuição para o PIS mercado externo, 1º trimestre de 2005, utilizou-se a análise efetuada no processo nº 13502.000624/2006-11, nos termos do Parecer DRF/CCI/Saort nº 023/2011, cópia de fls.33/60, e mais documentação anexada aos autos, no qual se determinou o saldo credor da Cofins mercado externo do citado período de apuração, 1º trimestre/2005.

Cientificada, fl.83, a interessada irresignada apresenta Manifestação de Inconformidade (fls.91/105) alegando que:

- é uma empresa industrial que tem por objeto a produção de fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal;*
- transcreve os dispositivos legais que regulam a matéria;*
- o processo produtivo, anexo 06, tem seu funcionamento através de motores elétricos, correias e grande número de eixos, engrenagens e barramentos que demandam rigorosa lubrificação diária, com elevado nível de ruído, acima do Limite de Tolerância, tornando obrigatório o fornecimento de protetores auditivos; além disso o nível quantitativo de poeira do sisal é elevado, fazendo-se obrigatório o fornecimento de máscaras respiratórias descartáveis (Lei nº 6.514);*
- com um processo produtivo em que todas as máquinas fazem movimentos rotativos, são fornecidos e indispensáveis, equipamentos de proteção individual como, botas, fardamento apropriadamente desenhado, óculos de proteção, luvas, entre outros;*
- Bens utilizados como insumos – dos materiais de embalagem a RFB não homologou os créditos relativos às aquisições de sacos de papel, etiquetas, caixa de papelão, fita teflon, cintas em Kraft e pallets utilizados para embalar e proteger seus produtos até o destino final, alegando que os produtos se destinam apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização e por serem utilizados após a conclusão do processo produtivo, aplicados no produto já*

acabado, em bobinas e novelos de sisal, seriam meros facilitadores de acondicionamento e transporte, não devendo, desse modo, compor a base de cálculo dos créditos a ressarcir da contribuição para o PIS não-cumulativa, porém não pode prosperar tais argumentos;

- o contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos, segundo as leis que os regem, tem o direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda;*
- nenhuma legislação conceitua "insumos" e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, a exemplo do que ocorreu quando da instituição do crédito presumido de IPI em ressarcimento ao PIS e à COFINS de que trata a Lei nº 9.363/1996;*
- a RFB ao "interpretar e aplicar" a legislação fiscal, editando atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou ilegalmente sobre "insumos" nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, porquanto extrapolou os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva a esse termo, no âmbito das contribuições sociais não cumulativas incidentes sobre o faturamento, desrespeitando o art.110 do CTN;*
- as referidas instruções normativas interpretam o termo "insumos" em sentido estrito, amoldando-o à forma prevista no regulamento do IPI (art. 164, I), o que as torna viciadas de ilegalidade, pois o conteúdo e o alcance dos decretos e de quaisquer outros atos normativos infralegais restringem se aos das leis em função dos quais sejam expedidos (art.99 do Código Tributário Nacional);*
- não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para fins da legislação do PIS e da COFINS, tenha a mesma dimensão dada pela legislação do IPI, pois para este, "insumos", tem um significado técnico (sentido estrito), enquanto para aquelas contribuições (PIS e COFINS) tem um significado comum (sentido lato), se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos e despesas, conforme descrição do custo de produção dado pelos arts.290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda;*
- por unanimidade, os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, publicada na revista Valor Econômico-Legislação e Tributos, edição de 06/04/2011, definiram que quaisquer custos ou despesas para a produção do bem ou prestação de serviço deve gerar crédito dessas contribuições, conforme ementa que transcreve, e deste modo, deve a RFB homologar os créditos de PIS relativos às aquisições de materiais de embalagem mencionados acima;*
- Bens utilizados como insumos Aquisição de matéria prima a RFB homologou os créditos relativos às aquisições de sisal beneficiado, entretanto não homologou os créditos relativos às aquisições da nota fiscal 003.407 (março/2005), 00375, 00376, 00377, 00378 (jan/2005), 00379, 00380, 00381, 00382, 00383 e 00680 (fev/2005), alegando que a interessada adquiriu sisal de fornecedores que deram saída ao produto com suspensão da contribuição de acordo com o §2º do art.40 da Lei nº10.865/2004 e que o inciso II do §2º do art.3º da Lei nº10.833/2003 veda o creditamento nos casos de aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição;*
- Glosou ainda as notas fiscais nº2050, 3376, 3375, 3373, 3372, 3364, 3394, 3455, 3454, 3453, 3391 (fev/2005), alegando a sua falta de apresentação, entretanto, apresenta as notas anteriormente não apresentadas, no total de R\$36.780,04 no mês*

de fevereiro/2005, estando tais notas devidamente contabilizadas conforme citado no Parecer DRF;

- *Aquisição de produtos e serviços utilizados no tratamento de águas industriais – a RFB glosou as notas fiscais 060.801. 001.256 (jan/2005), 01.275, 061.896 (fev/2005) e 01.293 (mar/2005), nos valores de R\$824,40, R\$100,00, R\$100,00, R\$824,47 e R\$100,00, relativas à aquisição do produto Kurizet A412 por se tratar de produto utilizado no tratamento de águas industriais e pelo valor da prestação de serviço pelo sistema de dosagem e monitoramento, mas descabe a glosa, pois deve-se admitir todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos, como já afirmado anteriormente, assim cabe a homologação do crédito;*

- *Aquisição de Equipamentos de Proteção Individual – EPI – A RFB não homologou os créditos da contribuição relativos às aquisições de abafador de ruído, óculos ultraspec, mascar dobrável, protetor auricular, calça brim verde, camisa brim verde, camisa social, botina vaqueta, sapato de segurança e respirador dobrável, mas descabe tal glosa, pelos mesmos motivos já explanados, conforme a Solução de Consulta nº 40, de 19/Julho/2004, compõem a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor da contribuição para o PIS não cumulativa os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País pela aquisição de equipamentos de Proteção Individual –EPI;*

- *Despesas de frete de peças para manutenção e de material de embalagem a RFB alega que somente o frete pago na aquisição de insumos gera direito a crédito e que peças de manutenção, bem como materiais de embalagem não se enquadram no conceito de insumo e assim foram glosados os valores relativos a frete de peças de manutenção e material de embalagem nos correspondentes a R\$1.474,39 (fev/2005) e R\$685,12 (março/2005). Mas tal não deve prosperar porque deve-se considerar todos os custos da produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte;*

- *Manutenção de Máquinas e Equipamentos a RFB não homologou os créditos de PIS relativos às aquisições de estopa branca, bucha de nylon, abrac flexil, jogo lima agulha, lima quadrada, bastarda, lima chata, oxigênio gás, cabinho 2,5 mm e 4,0 mm, fita isolante, carbureto de silício, vaselina líquida, trapo de malha, lente transparente, brocas, chave de fenda, chave Allen, graxa litholine, recondicionamento de vidro do galvanômetro, cadeado, rebite, manutenção de compressor, microrrutor miniatura, chubador, broca aço, tinta Renner, thinner, tubo tigre, adesivo tigre, chave secc., vassoura gari piaçava, saco para lixo, pano de prato, detergente, papel higiênico, eletrocalha, botijão p20 cilindro, anel elástico, condutor de ar, retentor de borracha, gaxeta de couro, medidor de umidade hygrom, arruela, luva PVC, eletroduto PVC, sensor capacitivo, cadeado papaiz e válvula esférica. Alega que tais produtos adquiridos não se enquadram no conceito de insumo, mas descabe tal argumento;*

- *a Solução de Consulta nº 90, de 18 de marco de 2011, que transcreve, reafirma que as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País;*

- *Uniformes e Equipamentos de Segurança – a RFB não homologou os créditos de PIS relativos às aquisições de óculos, respirador dobrável, calça de brim verde e camisa de brim verde. Alega que tais produtos adquiridos não se enquadram na*

categoria de insumos, mas descabe tal argumento, pelos mesmos motivos já explanados, conforme a Solução de Consulta nº 40, de 19/Julho/2004, compõem a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor da contribuição para o PIS não cumulativa os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País pela aquisição de equipamentos de Proteção Individual –EPI;

- *Despesas com frete para o exterior A Secretaria da Receita Federal não homologou os créditos de PIS relativos às despesas com capatazia (Port of Loading Handling) ou (THB), Taxa de Liberação de BL (Export Documentation Fee) ou (TDL) e seguros sobre o transporte. Alega que o texto da Lei nº 10.637/2002 é claro quanto à geração de crédito, ou seja, somente gera direito ao crédito as despesas com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas descabe tal argumento. No processo de importação, os valores referentes a capatazia, taxa de liberação de BL e seguros sobre o transporte integram a base de cálculo para a Empresa importadora aproveitar o direito ao crédito de PIS. Por analogia, na exportação, tais despesas também integrarão a base para aproveitamento do direito ao crédito de PIS e assim deve a RFB homologar os créditos de PIS relativos às despesas com capatazia, Taxa de Liberação de BL e seguros sobre o transporte;*

- *Despesas de fretes e carretos – a RFB não homologou os créditos relativos às despesas de frete e carretos, alega que não se referem a despesas efetuadas em fretes de insumos geradores de crédito, mas descabe tal argumento, conforme explanação anterior deve ser reconhecida a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS.*

- *por todo o exposto, seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade, que objetiva promover a reforma do Despacho Decisório DRF/CCI nº 00144/2011 e homologar os créditos postulados, promovendo sua compensação nos termos requeridos, evitando, assim, o encaminhamento do suposto débito para cobrança;*

- *por fim, seja declarada a improcedência do supramencionado Despacho Decisório, vez que não homologou os créditos de PIS de direito da Impugnante, e, conseqüentemente, sejam homologados os créditos informados;*

A empresa apresentou junto a sua manifestação de inconformidade as cópias: do instrumento particular de procuração, alteração contratual e consolidação do Contrato Social da empresa, intimação DRF/Camaçari e Despacho Decisório, processo produtivo e relação dos materiais utilizados, notas fiscais e Razão consolidado.

A DRJ de Salvador julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade e reconheceu em parte o direito creditório conforme **Acórdão nº 15-30.248** a seguir transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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.

EMBALAGEM DE 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.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal do Brasil.

Manifestação de Inconformidade Improcedente em parte

Direito Creditório Reconhecido em parte

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando os mesmos argumentos apresentados na impugnação e contra argumentando aquela decisão em relação aos seguintes pontos objeto de análise neste por este colegiado no que se refere ao conceito de insumos para fins de creditamento da não-cumulatividade da contribuição para o PIS: 1) da aquisição de produto e serviços utilizados no tratamento de águas industriais; 2) da aquisição de EPI (aquisição de equipamentos de segurança e uniformes); 3) da manutenção de máquinas e equipamentos; 4) das despesas de frete de peças para manutenção e de material de embalagem; 5) das despesas com frete para o exterior; 6) dos materiais de embalagem e armazenagem.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de COFINS efetuada na análise de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o PIS. Os créditos glosados e mantidos pela decisão de piso referem-se às seguintes rubricas: 1) da

aquisição de produto e serviços utilizados no tratamento de águas industriais; 2) da aquisição de EPI (aquisição de equipamentos de segurança e uniformes); 3) da manutenção de máquinas e equipamentos; 4) das despesas de frete de peças para manutenção e de material de embalagem; 5) das despesas com frete para o exterior; 6) dos materiais de embalagem e armazenagem.

Antes de adentrarmos na análise de cada um destes itens, mister se faz tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303-003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente

*incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.* (grifos da reprodução)

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único o, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de

microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

Da aquisição de produto utilizado no tratamento de águas industriais

O acórdão recorrido decidiu que “*de fato, verifica-se que os gastos com produtos de limpeza e produtos químicos utilizados no tratamento de água, em que pese poderem serem necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade industrial, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto da interessada, fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal, não se caracterizando como insumos e por conseguinte, não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios nos termos do art. 3º das Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003*”.

A recorrente busca reverter a glosa efetuada pela DRF no despacho decisório, e mantida pela DRJ, sob o argumento de que deve ser reconhecida a aceção ampla do termo “insumos” dentro da legislação do PIS e da COFINS pela sua direta relação com o faturamento, devendo admitir todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte.

Não devem prosperar os argumentos da Recorrente tendo em vista que a legislação da contribuição para o PIS e da COFINS deve ser interpretada seguindo o critério da **essencialidade** do produto utilizado com vistas a identificar a sua relação com o bem produzido ou serviço prestado e a atividade realizada pelo Contribuinte com o fim de identificá-lo ou não como insumo. O produto utilizado no tratamento das águas industriais não possui relação direta com a produção de fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário neste particular.

Da aquisição de EPI (aquisição de equipamentos de segurança e uniformes)

Sobre este item o acórdão recorrido fundamentou a manutenção da glosa tendo por base a Solução de Divergência COSIT nº 43/08 em contraponto a Solução de Consulta nº 40/04. Afirmar que a referida Solução de Consulta não se aplica à Recorrente pois sua atividade é industrialização e não prestação de serviços nela tratados. Afirmar o seguinte:

Segundo Solução de Consulta nº40/2004, os valores gastos na aquisição de combustíveis e lubrificantes efetivamente empregados e consumidos em veículos da

própria empresa, utilizados no transporte de seus funcionários, bem como o fornecimento de fardamento, alimentação e vale-transporte aos seus funcionários envolvidos diretamente na prestação dos serviços e, bem assim, os valores gastos com equipamentos de proteção individual utilizados na prestação de serviço, enquadrariam-se como insumos para fins de apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Por outro lado, despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS não cumulativo, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, conseqüentemente, referidas despesas, não geram direito a apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

Por sua vez, a Recorrente retoma seus argumentos de que “quaisquer custos ou despesas para a produção do bem ou prestação do serviço devem gerar créditos dessas Contribuições”. Acrescenta ainda o disposto na Solução de Consulta nº 40 da SRRF da 5ª Região Fiscal na qual entende que “*compõem a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor da contribuição para o PIS/PASEP não cumulativo os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país pela aquisição de: a) Equipamentos de Proteção Individual – EPI utilizados na prestação de serviços*”.

Discordo, em parte, pelo posicionamento adotado pela DRJ tendo em vista que, dentro do critério da essencialidade adotado por grande parte dos membros deste Conselho, os Equipamentos de Proteção Individual – EPI podem ser considerados como insumos se forem empregados que trabalhem na linha de produção de fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal.

Apesar de não concordar com o posicionamento da Recorrente no que se refere a tese de que quaisquer custos geram direito ao crédito na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS. Entendo que o argumento referente ao crédito relacionado aos Equipamentos de Proteção Individual merece ser restabelecido tendo em vista que na descrição do processo produtivo constante da e-fl. 127 constam as seguintes informações referentes a Segurança do Trabalho:

7. SEGURANÇA DO TRABALHO

No processo produtivo o nível de ruído é muito elevado, chegando a 98.8 db(A) é sabido que o Limite de Tolerância da Lei 6.514, Portaria 3.214, NR – 15 é 85 dB (A). Por isso fornecemos a todos os colaboradores protetores auditivos com atenuação de 16 dB (A), fazendo com que a atividade torne-se salubre.

No processo produtivo o nível qualitativo de poeira do sisal é elevado, e para atender a Lei 6.514, Portaria 3.214, NR – 09, fornecemos diariamente máscara respiratória descartáveis PFF1 a todos os colaboradores para preveni-los do risco de exposição a poeira do sisal.

Na área de produção e manutenção temos riscos para os pés e para proteger nossos colaboradores fornecemos Botina de Segurança adequada ao risco para todos.

Atendendo a Lei 6.514, Portaria 3.214, NR – 06, fornecemos EPIs adequado aos riscos de cada atividade com CA do Ministério do Trabalho, ex:

Operador de Preparação: Protetor Auricular, Máscara Respiratória, Botina de Segurança e Luva Nitrílica.

Soldador: Protetor Auricular, Máscara de Solda, Máscara Respiratória Semi-Facial com filtro para fumos metálico e poeira, Óculos de Segurança com lente escura, Luva de Raspa de Vaqueta Cano Longo, Mangote de Raspa de Vaqueta, Avental de Raspa de Vaqueta, Botina de Segurança, conforme nosso procedimento interno IT 3000 Uso Correto e Obrigatório de EPIs.

Como no nosso processo produtivo todas as máquinas fazem movimentos rotativos, confeccionamos fardamento apropriado, desenhado para prevenir acidentes com tecido cedro brim santanense apropriado as nossas operações, onde é fornecido a todos os colaboradores e obrigatório o seu uso dentro das instalações de produção da Cordebras. IT 3.014 Diretrizes de Segurança na Área.

Portanto, diante do exposto voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Da manutenção de máquinas e equipamentos

Com relação a este item, novamente a recorrente adota como linha de defesa do direito ao crédito, a interpretação de que “quaisquer custos ou despesas para a produção do bem ou prestação do serviço devem gerar créditos dessas Contribuições”. Não busca de quaisquer maneiras tentar demonstrar que a manutenção de máquinas e equipamentos estão diretamente relacionados com o processo produtivo da empresa tal qual insculpido na tese defendida por este relator e acima descrita.

Portanto, por bem retratar a tese do critério da essencialidade construída pela maioria dos membros deste Conselho, adoto como fundamento de decidir o disposto no acórdão de piso abaixo reproduzido:

Também não socorre à interessada o fato de tais produtos não estarem incluídos no ativo imobilizado, pois no presente caso o que releva observar, pela própria definição de insumos já citada neste voto, é que são insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não-cumulativas, as partes e peças de reposição empregadas em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens destinados à venda, desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o serviço prestado e o bem fabricado ou produzido, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado, e, desde que, por óbvio, não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Ressalve-se que se os bens estiverem incluídos no imobilizado, que seria o caso das partes e peças adquiridas para reposição em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, cuja utilização

represente acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, essas partes e peças deixariam de ser consideradas insumos e poderiam gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III, regulamentados, respectivamente, pelo art. 66, inciso III, alínea “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e pelo art. 8º, inciso III, alínea “a”, da IN SRF nº 404, de 2004.

Embora os itens acima reclamados representem despesa necessária à empresa, não geram crédito a descontar, uma vez que não se enquadram na definição legal de insumos passíveis de gerar crédito do PIS, pois não se constituem em bens ou serviços diretamente aplicados no processo produtivo da empresa.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento neste particular.

Das despesas de frete de peças para manutenção e de material de embalagem

O Acórdão vergastado decidiu que somente podem gerar créditos o material de embalagem de apresentação no âmbito da legislação do PIS e da Cofins. Isto porque, como insumo, só se pode ter aqueles bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado". Apresenta uma diferenciação entre “embalagens de transporte” e “embalagem de apresentação”, afirmando que somente estes podem ser considerados insumos e compor a base de cálculo do produto para fins de creditamento das contribuições para PIS e COFINS, excluindo as embalagens de transportes por se destinarem apenas ao transporte do produto e comportarem quantidades superiores as vendidas no varejo.

Afirma ainda que em relação aos demais produtos, tais como acondicionamentos feitos em caixas, sacos, embrulhos, pellets e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional, não consta na descrição do processo produtivo e tampouco na manifestação de inconformidade há evidência de que tais materiais sejam empregados em outra finalidade que não a do transporte do produto final ou em quantidade compatível com a venda a varejo e, portanto, não há como trata-las como insumos do processo de produção, sendo correta a glosa aplicada.

A Recorrente embasa sua defesa, conforme visto nos argumentos da Manifestação de Inconformidade (reproduzido no relatório) e novamente espelhado no Recurso Voluntário, de que “quaisquer custos ou despesas para a produção do bem.

Entretanto, a decisão de piso foi coerente ao glosar as despesas de frete na aquisição de produtos tendo em vista que estes não se enquadraram no conceito de insumo, quais sejam: embalagens e peças de manutenção.

Apesar de a Recorrente apresentar como fundamento para reversão da glosa o que descrito na Solução de Consulta nº 63, em total sintonia com o entendimento tanto da decisão de piso quanto do presente relator, os produtos aos quais estavam o frete relacionados não foram enquadrados dentro do conceito de insumos nos termos do presente voto e, portanto, não há que se falar em reversão da glosa efetuada.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário neste particular.

Das despesas com fretes para o exterior

As despesas objeto da presente glosa se refere a capatazia (Port of Loading Handling) ou (THB), Taxa de Liberação de BL (Export Documentation Fee) ou (TDL) e seguros sobre o transporte. Tais despesas, conforme informado na Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário, estão diretamente relacionadas com a exportação dos produtos industrializados.

A decisão de piso reforça que

Como já visto tanto a armazenagem de mercadoria quanto o frete na operação de venda, e quando relacionados aos insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, somente geram direito ao crédito quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme determina o art.3º, inciso IX da Lei nº10.833, de 2003, este que se aplica à contribuição para o PIS, nos termos do art.15 desta mesma lei. No entanto, vinculadas tais despesas aos materiais de embalagem e peças de manutenção que não se enquadram no conceito de insumo, não há como admitir tal creditamento.

Estamos diante da fundamentação estabelecida no art. 3º, IX da Lei no 10.833/03, também aplicável ao PIS, em função do Inc. II da mesma lei, que assim dispõe:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Necessário se faz averiguar se as referidas despesas estão diretamente relacionadas com os produtos fabricados pela Recorrente e destinados à venda.

O Parecer DRF/CCI/Saort nº 024/2011 de e-fls. 61 a 70, em seu item 09 assim dispôs:

09. Relativamente ao saldo credor da Contribuição para o PIS – Mercado Externo, período de apuração: 1º Trimestre de 2005, será considerada a análise efetuada no processo nº 13502.000624/2006-11, nos termos do PARECER DRF/CCI/SAORT N.º 023/2011, cópia às fls. 30 a 61, no qual se determinou o saldo credor da COFINS – Mercado Externo do citado período de apuração: 1º Trimestre de 2005. Tal procedimento é factível haja vista a identidade das legislações aplicadas.

Reproduz-se abaixo os trechos do extraídos do Parecer DRF/CCI/Saort nº 0023/2011 das e-fls. 33 e 60 que assim decidiram sobre as despesas glosadas no presente item, quais sejam, capatazia (Port of Loading Handling) ou (THB), Taxa de Liberação de BL (Export Documentation Fee) ou (TDL) e seguros sobre o transporte:

46. Analisando-se os "Commercial Invoice", as notas fiscais de exportação, os documentos comprobatórios da prestação de frete e os documentos comprobatórios de pagamento, às fls. 109 a 142 e 258 a 304, conclui-se que as despesas com fretes para o exterior correspondem a R\$ 10.462,28 (Janeiro/2005), R\$ 252.062,47 (Fevereiro/2005) e R\$ 38.093,27 (Março/2005). Foram glosadas as despesas relativas à Capatazia (PORT OF LOADING HANDLING) ou (THB), Taxa de Liberação de BL (EXPORT DOCUMENTATION FEE) ou (TDL), e seguros sobre o transporte. *A capatazia é a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, que compreende o*

recebimento, a conferência, o transporte interno, a abertura de volumes para a conferência aduaneira, a manipulação, a arrumação, a entrega e ainda o carregamento e descarregamento de embarcações com uso de aparelhamento. Já o Bill of Lading (B/L) é o Documento legal oficial que informa quem é o proprietário da carga; documento negociável para receber a carga; contrato entre o embarcador e o armador. Manifesto marítimo. O texto da Lei nº 10.833/2003 é claro quanto à geração de crédito, ou seja, somente dá direito ao crédito as despesas com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, vide abaixo:

(...)

47. Vide abaixo, de acordo com o Commercial Invoice (CI), os valores admitidos, a título de fretes na operação de venda para o exterior, para fins de geração de crédito:

Com. Invoice	Período	USD	Taxa	Reais	Total
CI 2005 000001	jan/05	2.086,00	2,73	5.692,28	
CI 2005 000002	jan/05			0,00	
CI 2005 000003	jan/05			0,00	
CI 2005 000004	jan/05			0,00	
CI 2005 000005	jan/05			0,00	
CI 2005 000006	jan/05	1.800,00	2,65	4.770,00	10.462,28
CI 2005 000007	fev/05	50.400,00	2,63	132.552,00	
CI 2005 000008	fev/05	5.600,00	2,63	14.728,00	
CI 2005 000009	fev/05	6.287,75	2,63	16.536,78	
CI 2005 000010	fev/05	3.270,00	2,63	8.600,10	
CI 2005 000011	fev/05	4.700,00	2,63	12.361,00	
CI 2005 000012	fev/05	6.258,00	2,62	16.394,08	
CI 2005 000013	fev/05	19.350,00	2,63	50.890,50	252.062,47
CI 2005 000014	mar/05	4.172,00	2,73	11.379,55	
CI 2005 000015	mar/05			0,00	
CI 2005 000016	mar/05	3.600,00	2,75	9.882,00	
CI 2005 000017	mar/05	2.086,00	2,72	5.666,20	
CI 2005 000018	mar/05			0,00	

CI 2005 000019	mar/05	4.172,00	2,68	11.165,52	38.093,27
CI 2005 000020	mar/05				
CI 2005 000021	mar/05				

48. Ainda a título de frete exportação a interessada apresentou planilhas, às fls. 39, 42 e 44, valores correspondentes a despesas com frete na operação de venda relativos ao deslocamento do produto vendido do estabelecimento da interessada até o porto de embarque, notas fiscais nº 00616, 00615, 00617 00619 e 00618 (Jan/2005), 000636, 00623, 00624, 00625, 00626, 00627 e 00635, (Fev/2005) 00646, 00648, 00654 e 00658 (Mar/2005). Mediante análise das notas fiscais às fls. 173, 174, 176, 306, 307, 308, 309, 311, 312, 313, 314, 315, 317 e 318, confirmam-se os valores indicados pela interessada. Assim os valores admitidos mensalmente a título de Frete de Exportação são:

Percebe-se que a fiscalização detalhou as informações das despesas efetivamente empregadas em armazenagem e frete nas operações de vendas, glosando aquelas que não se relacionavam com tais despesas previstas no art. 3º, IX da Lei no 10.833/03 e que, por conseguinte, não geravam direito ao creditamento para fins de apuração das contribuições para o PIS.

A Recorrente repisa os mesmos argumentos apresentados ao longo de seu Recurso Voluntário que assim reproduzo:

65. Conforme longamente explanado na manifestação relativa a item anterior (materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte), deve ser reconhecida a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o faturamento, portanto, **deve-se, então, admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são insumos.**

Perceba que a Recorrente não busca demonstrar se os serviços de capatazia, Taxa de Liberação de BL e seguros sobre o transporte estavam relacionados a armazenagem e frete nas operações vendas de produtos de sua fabricação.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário neste particular.

Dos materiais de embalagem e armazenagem

A Recorrente afirma que a decisão de piso não se manifestou sobre os créditos relativos à aquisição de sacos de papel, etiquetas, caixas de papelão, cintas em kraft, fita teflon e pallets. No seu Recurso Voluntário pede a homologação dos créditos relativos a estes materiais utilizando novamente como fundamento os seguintes argumentos:

51. Conforme longamente explanado na manifestação relativa a item anterior (produto e serviços utilizados no tratamento de águas industriais), deve ser reconhecida a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o faturamento, portanto, **deve-se, então, admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são insumos.**

Apesar de a decisão de piso não ter discorrido sobre o tema em um tópico específico, verifica-se que a mesma tratou do tema quando da análise do item "*Das despesas de frete de peças para manutenção e de material de embalagem*".

Conforme já descrito em trecho do presente voto alhures, não há como acatar o argumento de que todo custo de produção e despesas operacionais estão sujeitos ao

creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS, necessitando haver uma essencialidade dos produtos com o processo produtivo, o que não restou argumentado/demonstrado pela recorrente.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para conceder o aproveitamento de crédito em relação a aquisição de *aos* uniformes e equipamentos de segurança.

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva