



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13977.000069/2005-61
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.092 – 3ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2017
Matéria Cofins - Ressarcimento
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA QUE ACOMPANHA O PRODUTO. DIREITO AO CRÉDITO.

O estabelecimento industrial poderá creditar-se dos insumos utilizados na confecção de documentação técnica que acompanha o produto, quando destinada a instruir a sua instalação e utilização (Inteligência do Parecer Normativo Cosit nº 2/2014).

ITENS NECESSÁRIOS À PROTEÇÃO E À MONTAGEM DO PRODUTO. DIREITO AO CRÉDITO.

Para produtos que chegam ao consumidor final desmontados, tais como móveis, em embalagens de transporte indispensáveis à manutenção da integridade dos mesmos, é permitida a apropriação de créditos sobre as ferramentas que acompanham o produto necessárias à sua montagem.

EMBALAGENS DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS DESTINADOS À VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Dão direito a crédito as aquisições de sacos de rafia utilizados para acondicionamento de resíduos industriais, quando destinados à venda.

PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

É cabível o creditamento na aquisição de peças de reposição (desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado) e de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção (Solução de Divergência Cosit nº 7/2016, Subitem 14, “a.4”, c/c Item 15, e Subitem 14, “c”).

CONCEITOS DE INSUMOS. EQUIPARAÇÃO COM O IRPJ. AFASTAMENTO.

O conceito de insumos para fins de creditamento PIS/Cofins é bem menos abrangente do que o dos custos e despesas dedutíveis na apuração do IRPJ, restringindo-se aos bens e serviços diretamente aplicados na produção dos produtos destinados à venda.

Recurso Especial do Procurador Negado e do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para afastar a adoção do conceito de insumos da legislação do IRPJ e reconhecer o direito ao crédito com relação aos seguintes itens: (i) Folders e material gráfico; (ii) barbante cru; (iii) Mangueira cristal e chave Allen; (iv) sacos de rafia; (v) correias, rolamentos e roda de motor de avanço e (vi) serviços prestados em instalações, máquinas e equipamentos e peças diversas para reposição em máquinas, especificando que os serviços prestados nos equipamentos são afiação de "fresas" e "facas" utilizadas na elaboração do produto. Os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado) deram provimento em menor extensão. O Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal concedeu os créditos somente com relação aos itens (i), (ii), (v) e (vi), e o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado) concedeu os créditos apenas com relação aos itens (v) e (vi).

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, justificadamente, a Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência, interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 2.227 a 2.267) e pelo contribuinte (fls. 2.308 a 2.315), contra Acórdão 3301-00.415, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 2.215 a 2.222), sob a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE DE NORMA PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

Os julgadores das DRJ estão vinculados aos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, estando impossibilitados de apreciar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade de normas, consoante Portaria MF nº 58/06, art. 7º.

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e normatizado pela IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º, na apuração de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 2.291 e 2.294), a PGFN defende que “*apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito, adotando-se no contexto da não-cumulatividade da COFINS (Lei nº 10.833/2003, art. 3º) a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79*”, sendo que “*No caso concreto, parte dos insumos glosados pela autoridade fiscal (folders e sacos que embalam os resíduos), embora não seja bem do ativo permanente e tenha tido alguma relação com o processo industrial, não teve contato físico direto, nem exerceu diretamente ação no produto industrializado, assim não se enquadra na condição de insumo, tampouco pode ser aproveitado como crédito da contribuição*”.

Ao final pugna pela reforma da decisão recorrida na parte desfavorável à Fazenda Nacional, restaurando-se a decisão de 1ª instância (que está à fls. 2.155 a 2.175, e na qual foram glosados os créditos relativos a todas as aquisições que, portanto, vão ser aqui tratadas).

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 2.300 a 2.305), dizendo, em sentindo diametralmente oposto, que “*o rol de créditos contido na Lei nº 10.833/03, art. 3º, é meramente exemplificativo, não se limitando às hipóteses nele previstas textualmente. Sobretudo no que se refere ao conceito de insumo*” e que, “*para a máxima e efetiva aplicação do princípio da não-cumulatividade, todas as despesas e custos pagos ou incorridos pelos contribuintes, onerados pela COFINS e dedutíveis da apuração do IRPJ, haverá de gerar, necessariamente, créditos para o abatimento do valor devido a título de essas contribuições, sob pena de tornar sua cobrança cumulativa e, portanto, inconstitucional*”.

Na sequência, apresentou Recurso Especial (fls. 2.308 a 2.315), que foi admitido (fls. 2.333 a 2.335), no qual, basicamente, repisa os mesmos argumentos.

O mesmo se verifica nas Contrarrazões apresentadas pela PGFN (fls. 2.337 a 2.346).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os requisitos para se admitir os Recursos Especiais foram todos cumpridos e respeitadas a formalidades previstas no RICARF, pelo que deles conheço.

Todos aqui certamente estão a par das inúmeras batalhas que se travam quase que diariamente no Contencioso (principalmente na área Administrativa, mas também na Judicial) sobre o conceito de insumos para fins de creditamento Pis/Cofins, e que tende hoje o CARF a adotar um conceito “intermediário”, entre o do IRPJ e o do IPI (que seria, este último, o defendido pela RFB, mas não é bem assim: ela defende um conceito para PIS/Cofins, conforme ainda será assentado).

Mesmo neste conceito “intermediário”, a questão não está pacificada: uns consideram suficiente que o bem ou serviço seja utilizado na produção; outros que é necessário que o bem seja utilizado diretamente na produção; outros, que seja indispensável. Vejamos, a título de exemplo, um caso concreto: As indústrias, em regra, fornecem vestuário a seus operários da linha de produção. Os chamados “blue-collars” vestem roupas padronizadas nas montadoras de automóveis. São utilizadas na produção ?? Sim. São utilizadas diretamente na produção ?? Não. São indispensáveis ?? Não (ao menos de forma padronizada). Já os trabalhadores que fazem cortes de frango nas linhas de produção de frigoríficos usam “roupas” (EPI) que são exigidas pelas autoridades sanitárias. Estas são utilizadas na produção, mas não diretamente, e são indispensáveis. Uns entendem que nenhuma das duas vestimentas dá direito a crédito, outros que ambas dão e outros que só as segundas. Então, efetivamente, não é pacífico.

A discussão aqui restringe-se à aquisição dos seguintes produtos:

- 1) Folders e material gráfico: utilizados para demonstrar as características dos produtos, bem como as instruções para montá-los, pois a empresa trabalha com produtos montados pelo próprio adquirente, além de obrigatório pela legislação brasileira para certificar que o produto decorre de reflorestamento;
- 2) Barbante cru: utilizado para fixar os folders, os parafusos e chave Allen, necessários na montagem do produto, bem como para efetuar a abertura da caixa de papelão que o protege;
- 3) Mangueira cristal e chave Allen: utilizados diretamente no produto, sendo, a mangueira cristal utilizada para proteção no transporte dentro da embalagem, sendo colocada nas extremidades metálicas do mesmo, inclusive nas proteções das bordas. Por sua vez, a chave Allen é indispensável para aperto dos parafusos, na tarefa de montagem do produto pelo adquirente;
- 4) Sacos de ráfia: utilizados na embalagem e na venda dos resíduos da empresa;

- 5) Correias, rolamentos e roda de motor de avanço;
- 6) Serviços prestados em instalações, máquinas e equipamentos e peças diversas para reposição em máquinas, especificando que os serviços prestados nos equipamentos são afiação de "fresas" e "facas" utilizadas na elaboração do produto.

A ementa do acórdão recorrido não especifica quais as glosas foram ou não mantidas, mas se vê ao final do Voto (fl. 2.222), que foi dado parcial provimento para *“reconhecer o direito de a contribuinte se creditar da cofins não-cumulativa referente aos insumos ... folders e materiais gráficos que acompanhem o produto em sua embalagem; barbante cru, utilizado para fixar os folders, os parafusos e chave Allen; mangueira cristal e chave Allen e sacos de ráfia. No mais, mantém-se a decisão recorrida”* (na qual, como já dito, foi negado o direito ao creditamento em todas as aquisições aqui discutidas).

Invoco – conforme já implicitamente adiantado – a mais recente norma que trata do assunto no âmbito da RFB (com caráter vinculante para as Unidades de Origem e também para as DRJ), que é a Solução de Divergência Cosit nº 7/2016, trazendo alguns excertos de interesse (*com grifos meus e invertendo a ordem dos itens, para melhor refletir o que pretendo deixar consignado*):

46. Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

47. Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.

48. Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade **diretamente** sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e **não a ocorrência de contato físico** entre estes e os referidos bens consumidos.

(...)

Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)

24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

Quanto aos **folders e material gráfico**, não precisamos discutir se é aplicável ou não o conceito do IPI, pois existe norma vinculante no âmbito da RFB para o IPI, que dá direito ao crédito.

Trata-se do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 25/03/2014, do qual transcrevo a Ementa e excertos de interesse dos Fundamentos:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA QUE ACOMPANHA O PRODUTO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O estabelecimento industrial poderá creditar-se do imposto relativo à documentação técnica que acompanha o produto, quando destinada a instruir a sua instalação, utilização ou consumo, tanto a adquirida de terceiros quanto a de fabricação própria, no que se refere aos insumos nela utilizados. Sendo fornecidas em conjunto com o produto, compõe o seu custo o valor tributável.

(...)

12. Fica claro, então, que, com exceção das matérias-primas e produtos intermediários que se consomem no processo de industrialização, nesse conceito incluem-se somente aqueles que se integram ao produto final.

13. Assim, se a documentação contiver explicações indispensáveis à utilização do produto não há como se negar o direito ao crédito, visto aí se configurar a vinculação com o processo de fabricação, pois o novo produto só terá existência, só surgirá como um bem utilizável, se acompanhado daquelas instruções.

Se o **barbante cru**, além de outras utilidades, serve para fixar os folders, por consequência daria também direito ao crédito.

Em relação aos outros itens que fixa o barbante, os **parafusos e a chave Allen** são “*necessários na montagem do produto*”, o que não é outra coisa senão uma finalização do processo produtivo, mesmo que já fora do estabelecimento industrial.

Servem também “*para efetuar a abertura da caixa de papelão que protege o produto*”. Isto se relaciona, na análise que farei, com o próximo item, que é a **mangueira de cristal**, a qual, por sua vez, tem vinculação direta com a embalagem para transporte, pois é utilizada “*para proteção do produto no transporte dentro da embalagem, sendo colocada nas extremidades metálicas do mesmo, inclusive nas proteções das bordas*”.

Quanto às embalagens para transporte, podemos dizer que há dois “tipos”: (1) aquelas que simplesmente servem para o transporte de produtos já prontos e acabados para venda a varejo nas embalagens para apresentação e (2) aquelas que são absolutamente essenciais para a garantia da integridade dos produtos transportados, tanto é que estes são vendidos a varejo nelas acondicionados.

Como exemplos das primeiras, temos as caixas, sacos plásticos e semelhantes que acondicionam, por exemplo, a grande maioria dos produtos expostos nas prateleiras dos varejistas, e que são adquiridos da forma em que estão, em suas embalagens de apresentação.

Já as segundas seriam, por exemplo, as caixas que acondicionam partes de móveis, os isopores, fitas metálicas e plásticos que protegem fogões e outros eletrodomésticos que, desta forma embalados, são entregues ao adquirente.

A jurisprudência é tendente a admitir o crédito em relação às segundas, pois fazem parte do processo produtivo (o produto não está pronto e acabado sem elas).

Quanto às primeiras, já ocorre o contrário, pois que não se integram ao produto final, ou seja, não vertem sua utilidade diretamente sobre o bem em produção, que, como já vimos, preconiza a Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 (que não vincula esta instância julgadora, mas, entendo eu, nos dá um “norte” que não pode ser desprezado).

Para bem nos situarmos em relação ao caso concreto, a BUTZKE fabrica **móveis** (classificados no *site* da empresa da Internet como “de lazer”), enquadrando-se então as suas embalagens para transporte perfeitamente naquelas em que o produto não está pronto e acabado sem as mesmas. Não é de se imaginar, por exemplo, que um tampo de mesa – ou o que quer que seja da espécie – seja simplesmente colocado no caminhão sem uma embalagem que o proteja.

Apenas na área de exposição das lojas é que se encontram os móveis montados e, obviamente, fora de qualquer embalagem.

Vamos agora ao **sacos de ráfia** (que servem para acondicionar, em especial, “entulhos”, mas também rações, farinha e coisas do gênero), utilizados “*na embalagem e na venda dos resíduos da empresa*”.

O Relator do Acórdão recorrido interpretou que “*ainda que se trate de um subproduto, uma vez que se destinam a venda, desde que preenchidas as demais condições, também fazem jus ao crédito*”.

Como são produtos destinados à venda, cuja embalagem, pela natureza dos mesmos, se dá através destes sacos, também não vejo razão para negar o direito a crédito sobre as suas aquisições.

Quanto às **correias, rolamentos e roda de motor de avanço**, são partes e peças de máquinas que são utilizadas no processo produtivo e, pela sua necessária reposição, em espaço de tempo relativamente curto, não são classificáveis no ativo permanente.

Recorrendo à já transcrita, no que interessa ao caso, SOD Cosit nº 7/2016, em seu Subitem 14, “a.4”, ela fala precisamente em peças de reposição desta natureza, mas, no seu Item 15, impõe a restrição de que “*o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos*”.

Veja-se que o tão alentado “contato direto” exigido pela legislação do IPI não o é mais pela própria RFB. Mas, então, o que significa “ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda”??

O Item 24 da Solução de Divergência trata das ações que se dão de forma indireta ou mediata, o que não ocorre com máquinas e equipamentos que são efetivamente utilizadas no processo produtivo (seriam enquadradas nesta hipótese excludente, por exemplo, as referentes a “serviços gerais”, ou até mesmo com aplicação direta em determinados produtos, mas em etapas anteriores à da efetiva industrialização do produto, como ocorre nas cadeias “verticalizadas” de muitas das agroindústrias).

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas dos créditos relativos a correias, rolamentos e roda de motor de avanço.

Por fim, adentremos nos **serviços**, mais especificamente a **afiação de fresas e facas** utilizadas na elaboração do produto.

Estes itens se desgastam em contato direto com o produto, não há dúvida, mas aqui está a se tratar de serviços de ferramentaria.

Aí creio que o Item 23 da SOD Cosit nº 7/2016 “elastece” o conceito de insumos o suficiente para abarcar esta hipótese, ao dizer que “... no caso dos serviços de manutenção ... as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços”, pelo que também reconheço o direito ao crédito neste caso, ressaltando que, pelo que consta do Acórdão recorrido, não estão incluídos aí os serviços prestados em instalações.

Em caráter geral, há ainda que se ressaltar que não adoto o conceito amplo do IRPJ defendido pelo contribuinte em seu Recurso Especial (que praticamente nele somente a isto “se apegar” – daí a razão do provimento parcial).

Minhas conclusões baseiam-se muito em norma vinculante, sei bem disto, somente no âmbito da RFB, mas que me dá um “norte” bastante coerente com uma relativa elasticidade que passei a defender do conceito de insumos do IPI, mas não de forma a abraçar itens que não são diretamente aplicados no processo produtivo do produto destinado à venda.

À vista do exposto, voto por, nos estritos limites da lide, negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas