



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13986.000047/2005-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3401-007.709 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2020
Recorrente RENAR MOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

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

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as glosas referentes às aquisições de caixas, calços e cantoneiras.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo

Ogassawara de Araujo Branco, Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta). Ausente(s) o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de COFINS apurado no primeiro trimestre de 2005.

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

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

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

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

1.2.2. Ainda, a fiscalização incluiu nas receitas de exportação para rateio proporcional as Receitas Financeiras informadas no campo 7, Fichas 07 e 13 da DACON bem como excluiu das receitas com exportação as mercadorias recebidas com fim específico da exportação.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou peça de irresignação apenas quanto à glosa de aquisições de embalagens destinadas ao acondicionamento (porque inexistente vedação legal e este custo é parte do processo produtivo) e de combustíveis e lubrificantes (vez que utilizados em máquinas e veículos que compõe o processo produtivo).

1.4. A DRJ de Florianópolis manteve a parcial procedência do creditamento vez que:

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

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

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

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

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

1.5.1. A distinção entre os tipos de embalagem no IPI faz sentido apenas para a incidência do imposto em questão, logo tal conceito não pode ser transportado ao PIS/COFINS;

1.5.2. Violação ao princípio da não cumulatividade;

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

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

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

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

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

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

“Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade”.

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

“O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda

de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”

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

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

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

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

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

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

2.1.6. Como se nota da descrição acima, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão umbilicalmente ligados por vínculo direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito. Em assim sendo, impossível afirmar categoricamente se determinado custo ou despesa podem ou não ser caracterizados como insumos antes de analisar qual o processo produtivo da empresa ou o serviço **executado**.

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

Art. 3º - A Companhia tem por objeto:

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

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

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

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

2.2.3. Da lista de notas fiscais de material de embalagem coligida pela **Recorrente** aos autos a pedido da fiscalização, temos que os bens adquiridos são caixas e calços para os móveis fabricados por esta (camas, oradores, estantes, etc):

| | | | |
|---|--------|-------|---|
| AVELINO BRAGAGNOLO S.A INDUSTRIA E COMERCIO | 095131 | 1.101 | CX 1208X1353X067-ENV ODKR INT CAMA SOLTEIRO CONTEMPOR |
| AVELINO BRAGAGNOLO S.A INDUSTRIA E COMERCIO | 095131 | 1.101 | CX 1573X883X042-ENV ODKR INT CAMA 1.60X2.00 C/GAVETAS |
| AVELINO BRAGAGNOLO S.A INDUSTRIA E COMERCIO | 095131 | 1.101 | CX 1852X394X116-ENV ODKR INT.BIBLIOTECA 02 MODULO BH-39 |
| AVELINO BRAGAGNOLO S.A INDUSTRIA E COMERCIO | 095131 | 1.101 | CX 1622X380X142-ENV ODKR INT BIBLIOTECA 02 MODULO BH-39 |
| AVELINO BRAGAGNOLO S.A INDUSTRIA E COMERCIO | 095131 | 1.101 | CX 1748X1368X067-ENV ODKR INT.CAMA CASAL QUEEN CONTE |
| AVELINO BRAGAGNOLO S.A INDUSTRIA E COMERCIO | 095132 | 1.101 | CX.1134X374X1007-M.T.ODKR INT. ORATORIA CONTEMPOR |
| ILHABELA | 091134 | 1.101 | Cx. 1418x508x342-Mod. 202 ODKR Int. Balcão Alto |
| ILHABELA | 091135 | 1.101 | Cx. 1687x155x1310-Mod. 203 ODKR Int. Cama Queen X C |
| ILHABELA | 091386 | 1.101 | CALÇO 914X480X003MM - COMODA 06 GAVETAS |
| ILHABELA | 091386 | 1.101 | CALÇO 914X480X003MM - COMODA 05 GAVETAS |
| ILHABELA | 091386 | 1.101 | Cx. 403x203x452-Mod. 202 ODKR Int. Porta Revistas Casa Café |
| ILHABELA | 091386 | 1.101 | CALÇO VINCADO CONF.DES.GAV.195 |
| ILHABELA | 091386 | 1.101 | CALÇO CONFORME DESENHO COMODA 05 GAVETAS |
| ILHABELA | 091366 | 1.101 | CALÇO 860X480X003MM - CRIADO MUDO |
| ILHABELA | 091386 | 1.101 | CALÇO VINCADO CONF.DES.CRIADO MUDO |

2.2.4. Em assim sendo, inobstante tratar-se de embalagem de transporte, relevante, no mínimo, o seu uso para evitar danos aos móveis fabricados pela **Recorrente** durante o transporte – conclusão, aparentemente, compartilhada pela fiscalização:

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

2.2.5. Assim, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto como já se decidiu, por unanimidade de votos, a Câmara Superior desta Casa em Acórdão da mesma contribuinte:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE. EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO. Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito. No presente caso devem ser acatados os créditos nas aquisições de embalagens de transporte, pois utilizadas na fase final do processo produtivo para proteger a integridade do produto. (Acórdão 9303-010.023)

2.3. A DRF Joaçaba ressalta que os **COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES** utilizados nos diversos veículos da **Recorrente** não se caracterizam como insumos, vez que não são parte do processo produtivo. Em adendo, a DRJ afirma que não há prova de propriedade dos veículos utilizados no processo produtivo e não há descrição do processo produtivo, em especial, no que pertine ao uso dos veículos que supostamente consomem o combustível adquirido.

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

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

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

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

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

2.4. Por fim deixo de conhecer a tese sobre a **VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE**, porque descrita apenas em sede de voluntário e, de todo modo, há impedimento deste Conselho pronunciar sobre matéria de inconstitucionalidade, *ex vi* Súmula CARF 2.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do **Recurso Voluntário** e a na parte conhecida dou parcial provimento para afastar as glosas referentes à calços, caixas e cantoneiras.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Fl. 8 do Acórdão n.º 3401-007.709 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13986.000047/2005-91