



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

Processo nº 13986.000146/2005-73

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3402-004.879 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Sessão de 31 de janeiro de 2018

Matéria COFINS - Não Cumulativo

Recorrente RENAR MÓVEIS S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se com características desejadas quando chegar ao comprador.

INSUMOS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS.

Os gastos de combustíveis utilizados no processo produtivo da empresa, desde que não seja para o abastecimento de veículos, dá direito ao crédito correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para dar provimento parcial, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente substituto), Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo e Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado).

Relatório

Por bem relatar o feito, tomo de empréstimo o relatório apresentado no Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que homologou parcialmente pedido de resarcimento de créditos da Cofins, relativo ao 2º Trimestre de 2005.

A Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC manifestou-se pelo deferimento parcial do direito creditório postulado, com base no não acatamento da apuração de créditos em relação a operações de aquisição de bens caracterizados como embalagens destinadas precipuamente ao transporte de produtos acabados, aquisição de serviços de transportes de documentos, aquisição de combustíveis e lubrificantes consumidos por automóveis, encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como pela inclusão de receitas não consideradas pelo contribuinte no rateio proporcional.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade frente esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Aduz que as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para o transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais, são insumos consumidos na fase final de industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção da Requerente.

Afirma que não há na lei qualquer vedação restringindo o desconto de crédito de Cofins sobre as aquisições de insumos de materiais de embalagem.

Aduz que a Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, permite o desconto de créditos calculados sobre insumos necessários a obtenção de produtos elaborados pela contribuinte, em sentido amplo e sem restrições.

O conceito de insumo presente no art. 8º, §40, da IN SRF nº 404/2004 define a amplitude do conceito de insumo, incluindo toda e qualquer aquisição de material de embalagem.

Afirma ainda que o legislador foi além, possibilitando o crédito inclusive sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03).

Em relação a aquisição de combustíveis e lubrificantes, afirma que os mesmos são, de fato, utilizados no processo de fabricação. Como prova, a recorrente anexa plano de contas e balancetes mensais.

Ressalta que os combustíveis e lubrificantes utilizados em seus diversos veículos encontram-se escriturados em sua contabilidade em contas distintas, e não foram objeto de pedido de ressarcimento.

Requer, desta forma, a inclusão na base de cálculo do crédito de PIS não cumulativo os valores referentes a embalagens destinadas ao transporte e combustíveis e lubrificantes.

A 4^a Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 07-19.645, de 23 de abril de 2010. Em seguida, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando suas razões de Impugnação.

Por entender necessários maiores esclarecimentos, o Conselheiro Gilson Rosemburg propôs a conversão do julgamento em diligência - com o acato do Colegiado - para que a fiscalização responda as seguintes perguntas:

- a) *Todos os custos com embalagens dizem respeito aos invólucros utilizados para o acondicionamento e transporte dos produtos finais?*
- b) *Qual o valor dos custos com combustíveis e/ou lubrificantes utilizados no processo produtivo do recorrente?*
- c) *Qual o valor dos custos com combustíveis e/ou lubrificantes consumidos pelos veículos (automóveis) que não fazem parte do processo produtivo do recorrente? Esses valores foram computados no pedido de ressarcimento da Cofins?*

Prestados os esclarecimentos solicitados pela fiscalização, foi exarada a informação fiscal de fls. 1809-11821.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

De início, cumpre delimitar a lide. Apesar dos diversos fundamentos da glosa de créditos objetos do pedido de ressarcimento do Contribuinte, este se insurgiu apenas contra dois deles: i) a glosa dos créditos de embalagens de acondicionamento; e ii) glosa dos créditos de combustíveis e lubrificantes.

Logo, como ponto de partida, é necessário a reprodução da forma como está C. Turma Ordinária de Julgamento, e o próprio CARF, tem entendido os limites às possibilidades de creditamento da sistemática não cumulativa das mencionadas contribuições sociais. Nesse sentido, ilustrativa é a cita do Acórdão 3403-002.656, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa:

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou resarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (grifo nosso)

É dizer, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins aceita creditamento de bens e serviços utilizados como insumos que sejam *pertinentes* e *essenciais* ao processo produtivo ou a prestação de serviços. Independem, nesse aspecto, a opção de modelo produtivo adotada pelo contribuinte, este abrangido pela liberdade de organização negocial do empresário, e o fato do emprego dos insumos ser direto ou indireto, como veiculado no Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de resarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos. (grifo nosso)
(...)

Recentemente o Superior Tribunal de Justiça encampou essa visão ampla do conceito de insumos para PIS e Cofins, especialmente no voto vencedor de lavra do Ministro Mauro Campbell Marques, no REsp 1.246.317, publicado em 29/06/2015, onde definiu insumo nos seguintes termos:

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.* (grifos nossos)

Têm-se, portanto, os critérios de *pertinência ou instrumentalidade* (que viabiliza a atividade), atrelado a critérios consequenciais da ausência do bem ou serviço, que são a *impossibilidade da atividade ou perda de qualidade substancial*. Trata-se de critérios amplamente vagos, restando necessária a consolidação de elementos que reduzam essa indeterminação e os tornem mais funcionais.

Não se exige que o bem ou serviço seja essencial, haja vista que o Fisco não pode se intrometer no modelo de produção ou prestação de serviços do contribuinte, mas sim que, escolhido um modelo, haja a pertinência entre este e aqueles.

Todavia, o critério para identificação dos insumos de PIS e Cofins sofreu um novo acréscimo, a nosso juízo, no Acórdão 9303-003.079, relatado pelo Cons. Rodrigo Cardozo Miranda e julgado em 13/08/2014, no qual em ilustrativo voto é considerada uma extensão daquela posição anteriormente citada: para além do vínculo de pertinência com a produção do bem ou realização do serviço, entendeu a CSRF que “o creditamento deve se dar de forma ampla, observando apenas os limites previstos na própria legislação”, e arremata o voto do relator:

Por conseguinte, em face de todo o exposto, entendemos que a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei. Não cabe ao intérprete, assim, impor limites além do que a lei já o fez.

(...)

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.

Um ponto merece esclarecimento aqui. Fala-se em critério relacional nos dois últimos acórdãos mencionados, entretanto, não se trata do mesmo tipo de relação: enquanto no primeiro considerou-se uma *relação funcional entre o bem ou serviço adquirido com a produção de outro bem ou a realização de um serviço*, é dizer, a relação entre as materialidades da atividade econômica tomada com a atividade que será realizada pela empresa; *no segundo, diferentemente, a relação é entre os custos despendidos e a receita auferida, ou seja, o foco recai sobre o produto da atividade econômica, e não sobre ela mesma, com a diferença que nesse caso se excluiriam as limitações existentes na legislação das contribuições em relação ao creditamento*.

Parece-nos ser esta a visão atual do CARF sobre a matéria. Dito isto, podemos passar às glosas de crédito contestadas.

I) Material de Embalagem

O valor total glosado da base de cálculo de créditos da Cofins relativos a aquisições de materiais de embalagem, conforme Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal de fls. 1412/1443, foi de R\$ 531.027,48. A glosa em referência, mantida pela DRJ/Florianópolis, incluiu os itens calços, caixas de papelão, bups, cantoneiras, papel seda natural, caixas e bja de cartão corrugado ondulado fita gomada e bobina papel ondulado, conforme discriminado às fls. 1417/1435 do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 040/2015, a interessada apresentou descrição detalhada de seu processo produtivo, descrevendo a etapa de embalagem da seguinte forma (arquivo não paginável à fl. 1782, arquivo "Item 2 – Descrição detalhada do processo produtivo.pdf"): "*10) Embalagem: Depois de acabados os produtos são embalados nas caixas de papelão. Nessa etapa são utilizadas as caixas de papelão, bups, calços, cantoneiras, bandejas de cartão corrugado ondulado, papelão ondulado, papel seda natural, fitas e etiquetas. Também acompanham os produtos as ferragens de acabamento, sendo os puxadores, espelhos, pinos, corte de EVA, dentre outros*".

Também foram apresentadas fotos e respectivas descrições dos materiais de embalagem (arquivo não paginável à fl. 1782, arquivo "Item 3 - Registros fotográficos dos materiais de embalagem.pdf"), que constam em fls. 1811-1813.

O tema do creditamento de materiais de embalagem utilizados no acondicionamento da produção é velho conhecido deste Colegiado, tendo sido enfrentado no Acórdão CARF nº 3402-003.097, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, ocasião em que foi dado provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, neste ponto, por maioria de votos (vencido apenas o Conselheiro Jorge Freire). Reproduzo abaixo os fundamentos adotados naquela oportunidade:

Com relação ao material de embalagem, entendo que pode ser considerado como insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas desde que não seja um bem ativável, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e

pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme demonstra abaixo parte do Voto Vencedor da Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas:

Processo nº 12571.000126/201079 Acórdão nº 3302001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (...)

Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo tratase da embalagem para transporte.

Em relação a este item, uso divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator. Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente.

O critério adotado no acórdão mencionado foi exatamente a condição da embalagem não ser ativável, o que resta absolutamente comprovado nos autos pelas imagens dos materiais de embalagem, visto que se tratam, precipuamente, de isopor, papelão e papel, itens notoriamente sujeitos a uma vida útil inferior a um ano.

Cabe mencionar, inclusive, que em recentíssima decisão proferida no Proc. nº 13981.000082/2005-51, a 3ª CSRF julgou, em Outubro de 2017, por maioria, no sentido de autorizar o crédito de PIS/Cofins nos materiais de embalagem para transporte, desde que não fossem reutilizáveis.

Nessa linha, entendo dever ser revertida a glosa perpetrada sobre os materiais de embalagem de acondicionamento.

II) Combustíveis e Lubrificantes

O valor total glosado da base de cálculo de créditos da Cofins relativos a aquisições de combustíveis e/ou lubrificantes, conforme Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal de fls. 1412/1443, foi de R\$ 70.344,05.

A glosa em referência foi mantida pela DRJ/Florianópolis. Reproduzo abaixo as conclusões da diligência, por elucidarem perfeitamente a questão:

A partir das informações constantes no razão analítico (fls. 946/952), no plano de contas (fls. 1476/1495) e no balancete contábil analítico (fls. 1498/1530), constatou-se que a empresa segregava os custos com combustíveis e lubrificantes, mantendo contas separadas para cada máquina, equipamento, veículo e postos de operação.

Assim, com base nas informações prestadas pela interessada em recurso voluntário e em atendimento às intimações efetuadas no curso da presente diligência, foi possível reconstruir a memória de cálculo relativa aos custos com combustíveis e lubrificantes, acrescentando informações e detalhes quanto à utilização dos referidos combustíveis e lubrificantes no processo produtivo, conforme apresentado na tabela abaixo: (...)

Os valores pleiteados conferem com os registrados na contabilidade da empresa. No entanto, verificou-se que alguns dos custos com combustíveis e lubrificantes não foram devidamente comprovados.

Primeiramente, constatou-se que as notas fiscais de números 012760, 012795, 208379, 012824 e 206345, referem-se a serviços de lavações, lubrificações e filtros. Dessa forma, os custos vinculados a tais notas fiscais devem ser glosados, uma vez que evidentemente não se tratam de custos com a aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes.

Também foram considerados como não comprovados todos os custos com combustíveis e lubrificantes contabilizados no livro Diário com o histórico “Saídas Almoxarifado”, uma vez que tais custos decorrem de transferência de produtos dentro da própria empresa. Segundo o disposto no art. 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833/2003, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Além disso, o art. 3º, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003, estabelece que o crédito relativo a bens para revenda e a bens utilizados como insumo será apropriado no mês da aquisição.

Assim, para fins de apropriação dos créditos não-cumulativos de PIS e de Cofins, os custos com combustíveis e lubrificantes devem ser apropriados no mês da aquisição de pessoa jurídica domiciliada no País, e não no momento em que o insumo é disponibilizado para sua utilização dentro da empresa.

Dessa forma, aceitou-se apenas os custos com combustíveis e lubrificantes relacionados a documentos fiscais que comprovam a aquisição de outra pessoa jurídica domiciliada no País. Por sua vez, os custos com combustíveis e lubrificantes provenientes de saídas de almoxarifado não foram aceitos, visto que decorrem de transferências internas.

Ademais, não foram apresentados documentos comprobatórios (notas fiscais) das aquisições relativas a “Saídas Almoxarifado”, solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 304/2015, de modo que se impõe a glosa de tais custos por falta de comprovação.

As glosas relativas aos custos não comprovados com combustíveis e lubrificantes foram relacionadas no arquivo “Glosas – Combustíveis e Lubrificantes – 2T-2005.xls” (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável, fl. 1808), totalizando base de cálculo no montante de R\$ 44.192,66 no trimestre.

Dianete do exposto, é possível esclarecer ao questionamento “b)” respondendo que o valor dos custos com combustíveis e/ou

lubrificantes utilizados no processo produtivo do recorrente é de R\$ 70.344,05, conforme registrado na contabilidade da empresa. No entanto, constatou-se que do valor total contabilizado apenas R\$ 26.151,39 foi devidamente comprovado.

A fiscalização corretamente segregou as entradas de combustíveis advindos do Almoxarifado da empresa (através das quais não seria possível se comprovar o direito ao crédito), daquelas adquiridas de terceiros e utilizadas no processo produtivo da empresa.

Dessa modo, voto por reverter parcialmente a glosa dos créditos de combustíveis, reconhecendo o crédito no valor de **R\$ 26.151,39**, nos termos da Informação Fiscal.

III) Conclusão

Ante exposto, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para:

- i) reverter integralmente as glosas de materiais de embalagem de acondicionamento.
- ii) reverter parcialmente a glosa dos créditos de combustíveis, reconhecendo o crédito no valor de **R\$ 26.151,39**, nos termos da Informação Fiscal.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator