



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

**Processo nº** 16403.000469/2008-10  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-005.908 – 3ª Turma  
**Sessão de** 28 de novembro de 2017  
**Matéria** PIS. INSUMOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ZÍNGARO PRODUTOS FLORESTAIS LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos as partes e peças para a manutenção de máquinas e equipamentos empregados na produção, o óleo diesel e o gás GLP e os paletes, estrados, ripas e etiquetas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial 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.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmíro Lock Freire, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3302-00.769, de 10/12/2010, proferido pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da Terceira Seção do CARF, que fora assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*CRÉDITO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.*

*Somente geram crédito de PIS os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observado as ressalvas legais.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*DILIGÊNCIA. MATÉRIA DE DIREITO. PRESCINDIBILIDADE.*

*Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.*

*Recurso Voluntário Negado.*

Irresignada, a Recorrente suscita divergência quanto ao conceito de insumos adotado no acórdão recorrido. E, mais especificamente, quanto ao direito ao crédito do PIS não cumulativo sobre a aquisição dos seguintes produtos: (i) bens adquiridos para a manutenção de máquinas e equipamentos, (ii) combustíveis (óleo diesel e gás GLP) e (iii) resíduos de madeira, (iv) paletes, estrados, ripas e etiquetas. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 203-12.448, de 17/10/2007, e nº 204-00.795, de 10/11/2005.

O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 226/228.

Intimada, a contribuinte não apresentou contrarrazões ao recurso.

Em petição que anexou, a contribuinte informa que desistiu "do presente processo administrativo, especificamente no que tange as Declarações de Compensação, cujos débitos não foram extintos em razão dos créditos glosados".

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela PFN não deve ser conhecido.

Primeiramente, cumpre destacar que o segundo acórdão paradigma versa sobre matéria diversa da que se controvele nos autos – o conceito de insumos albergado na legislação do PIS/Cofins não cumulativo. Trata do crédito presumido de IPI conferido pela Lei nº 9.363, de 1996, de sorte que não serve para comprovar a divergência de interpretação da legislação tributária, que, de regra, deve ser a mesma.

O primeiro paradigma, por seu turno, em divergência com o entendimento mais abrangente adotado no acórdão recorrido, com efeito aplicou, na legislação do PIS/Cofins não cumulativo, o próprio da legislação do IPI, conforme resta demonstrado da simples leitura da ementa da referida decisão:

### *IPI. CRÉDITOS.*

*Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.*

### *PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.*

*O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial. (g.n.)*

*Recurso negado.*

Viabilizada, assim, a apreciação do recurso.

No mérito, sustenta-se que a aquisição dos itens objeto do recurso não ensejam o creditamento. São, no caso em exame, os seguintes: (i) bens adquiridos para a manutenção de máquinas e equipamentos, (ii) combustíveis (óleo diesel e gás GLP) e (iii) paletes, estrados, ripas e etiquetas.

Cabe destacar que a contribuinte desenvolve as seguintes atividades, conforme o seu objeto social:

**3. A sociedade tem por objeto:**

- (a) a industrialização e comercialização, inclusive importação e exportação, de produtos florestais e de madeira;
- (b) o desenvolvimento e a exploração de projetos florestais e de reflorestamento;
- (c) também estão compreendidas no objeto da sociedade, quaisquer atividades relacionadas ou conexas aos propósitos acima mencionados.

Feitas essa advertência inicial, ressaltamos que, sobre os gastos com partes e peças de máquinas e equipamentos aplicadas na produção, reajustamos o nosso entendimento para abraçar o adotado pela própria RFB, que hoje encontra-se esposado na Solução de Consulta Cosit nº 99013, de 19/01/2017, com a seguinte redação:

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.*

*Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria.*

*Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º.*

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*

*EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.*

*Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria.*

*Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b” e § 5º.*

Portanto, caso aumentem, em mais de um ano, a vida útil da máquina ou do equipamento empregado na produção, as peças e partes nela utilizadas devem ser depreciadas, juntamente com o respectivo bem. Caso contrário, os gastos assim realizados devem ser considerados insumos, para o efeito da legislação do PIS/Cofins não cumulativo. É o que ocorre no presente caso.

Com relação às aquisições de óleo diesel e gás GLP, informou a contribuinte que a sua utilização se dá na seguinte forma:

**- Óleo diesel** - combustível para equipamentos como pá carregadeira e carregador florestal, utilizados na movimentação de matéria-prima e produtos intermediários nos setores de serraria e secagem.

**- Gás GLP** - utilizado principalmente como combustível para o forno de secagem, onde é aplicada uma camada de gesso, originando o produto final. Utilizado também, mas em baixa escala, como combustível para empilhadeiras na movimentação de matéria-prima e produtos intermediários e acabados em todos os setores produtivos;

Não havendo contestação dessas informações pela fiscalização, não vemos como afastar o creditamento do óleo diesel e do gás GLP, dado o seu óbvio emprego no processo produtivo da contribuinte. Sobre o gás utilizado nas empilhadeiras, aliás, dois recentes pronunciamentos desta mesma Turma conferindo o crédito. Confira-se:

***COFINS NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA (EMBALAGEM - TAMBORES) PARA TRANSPORTE E ARMAZENAGEM DE ALIMENTOS. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.***

*De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar*

*créditos de COFINS. (CSRF, rel. Conselheiro Demes Brito, Acórdão nº 9303-004.896, de 23/03/2017)*

*TAMBORES UTILIZADOS COMO EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito da contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativo em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, tendo em vista a relação de pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo. (CSRF, rel. Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Acórdão nº 9303004.192, de 06/07/2016)*

A última contestação diz com o creditamento com relação aos seguintes itens: paletes, estrados, ripas e etiquetas.

Segundo informa a contribuinte (informação também não confrontada), tais itens são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final. Portanto, são integralmente consumidos no processo produtivo, e, depois de protegerem o produto até o destino final, são descartados pelo adquirente, não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

No ponto, cabe assinalar que esta Turma de CSRF vem entendendo que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-004.174, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

***NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.***

*É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)*

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

*PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

*1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese*

---

*legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.*

**2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.**

*Agravo regimental improvido. (g.n.)*

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 - SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento, uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

*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. (g.n.)*

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim ementada:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

**PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE**

*A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.*

(CSRF/3<sup>a</sup> Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemo-nos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da

---

segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regra-matriz do IPI):

*Art . 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquêle que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.*

*Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*

*I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;*

*II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)*

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, entendemos caber, consideradas as particularidades que se apresentam no caso examinado, o creditamento do PIS/Cofins na aquisição de paletes, estrados, ripas e etiquetas.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza