



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

Processo n° 13502.900388/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.599 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente BRASKEN S/A. - SUCESSORA DA POLIALDEN PETROQUÍMICA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. DEDUÇÃO.

No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção, bem como os bens e serviços agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. *PALLETS*.

Os gastos com embalagens de transporte (*pallets*) integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS DA COFINS-IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS REMANESCENTES NO FINAL DO TRIMESTRE. UTILIZAÇÃO MEDIANTE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

O art. 16 da Lei 11.116/2005 assegura a utilização, sob forma de ressarcimento ou a compensação, do saldo valor do credor da Cofins, acumulado ao final do trimestre do ano calendário, decorrente dos créditos da Cofins-Importação apropriados de acordo com o disposto no art. 15 da Lei 10.865/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de a recorrente compensar o saldo credor da Cofins-Importação vinculado às receitas de exportação, para reconhecer o direito creditório relativo à pintura industrial; à inspeção de equipamentos/tubulações; ao isolamento térmico refratário e antiácido; à limpeza industrial; ao vapor (de 15 km/cm² e 42 km/cm²), nitrogênio líquido, nitrogênio gasoso, ar de instrumento, água clarificada e ar de serviço; aos seguintes materiais de embalagem: contêineres, big bags, mag bags e o material de acabamento (tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes, e pallets), vencido o Conselheiro Paulo Guilherme que negava o creditamento sobre embalagem de transporte e os Conselheiros José Fernandes, Socorro e Paulo Guilheme que negavam creditamento aos pallets. Designada a Conselheira Lenisa para redigir o voto vencedor relativo ao creditamento de pallets.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado - Redatora designada.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata-se de compensação de créditos da Cofins do 4º trimestre de 2004, no valor total de R\$ 3.928.947,85, com débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Com base nas conclusões exaradas no parecer de fls. 199/212, o titular da unidade da Receita Federal da jurisdição da contribuinte, por meio o despacho decisório eletrônico de fl. 219, deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 3.027.617,80. Em decorrência, como o valor do crédito reconhecido fora insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo (i) foi homologada parcialmente a compensação declarada no DComp nº 27702.07117.030506.1.7.09-3801 e (ii) não homologada integralmente a compensação declarada no DComp nº 38306.65831.040506.1.7.09-2115.

De acordo com o referido parecer, as razões apresentadas para o indeferimento parcial do crédito foram as seguintes:

a) foi constatado que alguns dos bens adquiridos não podiam ser caracterizados como insumos, dentro do conceito abrangido pela IN SRF nº 404, de 2004 e Parecer CST nº 65, de 1979, cuja glosa gerou o “Demonstrativo das Glosas Relativas às Aquisições de bens Utilizados como Insumo” de fls.79/84;

b) gerava direito a crédito somente as embalagens que estavam relacionadas ao acondicionamento direto do produto, incorporando-se a ele (insumo), distinguindo-se daquelas utilizadas apenas para transporte do produto; além disso, o direito de crédito estava vinculado a insumos aplicados na produção e não a todos os custos incorridos na produção;

c) as aquisições de pallets, mag bag para 1.240 Kg, big bag 700 Kg, capas para big bag, folhas de papelão para pallets, caixas de papelão laminado, lacres de segurança para big bag, utilizados apenas para a movimentação, armazenagem e transporte dos produtos, após conclusão do processo produtivo não geravam direito ao crédito da contribuição;

d) somente os serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto geravam direito a crédito. Com base nesse entendimento, foram considerados apenas os serviços de manutenção e conservação realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, desconsiderados assim as notas fiscais de serviços de montagem e desmontagem de andaimes, limpeza industrial, manutenção do sistema de som, serviços de consultoria para resgate e salvamentos, serviços de alimentação etc;

e) os serviços executados por terceiros, constantes da conta contábil - Serviços Variáveis na Produção, relativos ao controle dos parâmetros de lançamento, coleta, transporte, tratamento e disposição dos efluentes orgânicos ou inorgânicos não eram classificados como insumos, pois envolviam serviços ligados ao tratamento de resíduos pós-produção ou a serviços relacionados a execução das embalagens de transporte;

f) os demonstrativos das notas fiscais de entrada de produtos constante da base de cálculo a descontar da contribuição, incluíram bens adquiridos que não podiam ser caracterizados como insumos geradores do crédito apurado dentro do regime da não cumulatividade, porque o termo insumos abrangia somente aqueles bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica que, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração, eram consumidos, sofriam desgaste ou perda/modificação de suas propriedades físicas ou químicas;

g) os bens glosados estavam listados no demonstrativo de “Glosas Relativas às Aquisições de Bens Utilizados como Insumos”, cabendo sua exclusão do cálculo dos créditos da contribuição em exame;

h) quanto às devoluções de vendas, manifestou o entendimento de que tais operações não compunham o rateio entre as receitas do mercado interno e externo uma vez que os créditos da não cumulatividade estavam vinculados às operações do mercado interno, uma vez que a receita da exportação estava fora do campo de incidência da Cofins;

i) foi verificado erro na determinação do percentual da receita da exportação sobre a receita bruta para fins de distribuição dos créditos referentes à receita de mercado interno e à receita da exportação, sendo refeito o cálculo proporcional entre estas últimas receitas;

j) a empresa deixou de incluir no cálculo da receita bruta as receitas financeiras, cujo conceito é mais amplo que apenas a “receita bruta da venda das mercadorias e serviços”, e como o art.3º, § 8º, inciso II da Lei 10;833, de 2003, previa que a relação percentual devia ser a observada entre a receita bruta sujeita a incidência não cumulativa - receita de exportação – e a receita total, no mês, cabia incluir a receita financeira;

l) para fins de ressarcimento dos saldos de crédito da Cofins não cumulativa decorrentes da receita da exportação, devem ser excluídos os créditos da Cofins importação - linha 21 – Ficha 06 do DACON, uma vez que a Lei nº 10.833/2003, ao dispor sobre o regime da não cumulatividade trouxe no art. 3º, a regra geral de poder descontar créditos em relação a valores da mesma contribuição pagos em etapa anterior, mas o art. 6º trouxe uma exceção, o direito de utilizar o crédito para fins de desconto com a própria contribuição a recolher ou compensação com outros débitos próprios, e ainda o ressarcimento, desde que em relação a operações de venda para exportação;

m) quanto aos créditos provenientes da contribuição paga na importação de bens e serviços, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, tais créditos somente poderiam ser utilizados para deduzir os débitos da contribuição, apurados na sistemática da não cumulatividade, sendo vedado o ressarcimento em dinheiro ou a compensação com débitos de tributos ou contribuições administrados pela RFB; e

o) a partir da edição da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16, passou a ser prevista a possibilidade de manutenção dos créditos pelo vendedor nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Cofins, e o saldo credor acumulado ao final do trimestre do ano calendário poderá ser objeto de compensação ou perdido de ressarcimento, tanto em relação aos créditos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637 e 10.833, quanto aos créditos apurados de acordo com o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Em sede de manifestação de inconformidade (fls. 240/275), a recorrente alegou que:

a) os argumentos utilizados para a glosa de créditos apropriados sobre o valor da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos não mereciam prosperar, porque a fiscalização partira da premissa de que nem todos os insumos adquiridos poderiam ser geradores de créditos, segundo conceituação dada pelo art. 8º, § 4º, da IN SRF 404/2004;

b) tendo em vista a extensa quantidade de bens listados nos demonstrativos das glosas relativas às aquisições de bens utilizados como insumos, a título meramente exemplificativo, listou os seguintes: Vapor (de 15 km/cm² e 42 km/cm² Consumo); Nitrogênio; Nitrogênio Gasoso; Ar de Instrumento; Água Clarificada; Ar de Serviço. Também listou os serviços glosados;

c) o conceito de insumo apresentado no art. 8º, § 4º, da Instrução Normativa SRF 404/2004 valia-se dos mesmos critérios da legislação do IPI, conforme art. 164, I, e art. 519, II, do RIR/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 e do Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979;

d) no âmbito do regime da não cumulatividade das contribuições, previsto no § 12 do art. 195 da Constituição Federal de 1988, o conceito de custo de produção do art. 290 do RIR/1999 mostrava-se mais adequado. Logo, insumos de produção de bens não eram apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, que não encontrassem óbice na Lei 10.833/2003, conforme definição dada pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, na Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC nº 02;

e) os insumos glosados, priorizados em função de maior expressão monetária, eram verdadeiros custos da produção dentro do processo produtivo, necessários para garantir segurança do processo produtivo, controlar pressão de equipamentos, dar qualidade, custos e

produtividade competitivos, atendendo os requisitos básicos de segurança, meio ambiente, saúde e higiene etc, cabendo pois sua inclusão na base de cálculos dos créditos;

f) a fiscalização equivocou-se e glosou os créditos apurados em relação aos serviços contratados pela empresa, com base no entendimento de que estes não se relacionavam com o processo produtivo, mas a contratação das diversas empresas tinha como função a manutenção e reparo da estrutura física da unidade e dos funcionários da empresa;

g) a interpretação sistemática da não cumulatividade feita a partir da Lei nº 10.833/2003 e da IN SRF 404/2004, levava a concluir que não era necessário o contato físico direto do insumo com o bem produzido, para enquadrá-lo com insumo. Independente do contato físico direto com o bem produzido, por ausência de disposição expressa na Lei nº 10.833/2003, mais importante para caracterizar o insumo era a imprescindibilidade do bem ou serviço para o processo fabril e o atendimento dos demais requisitos elencados nos dispositivos mencionados;

h) o art. 3º da Lei 10.833/2003 e a IN SRF 404/2004 não ampara qualquer distinção entre a embalagem incorporada ao processo produtivo e aquela utilizada para armazenamento e transporte, invólucros maiores, com a função de acomodar, para armazenamento e transporte as unidades dos produtos embaladas naquelas destinadas à comercialização, bem como os serviços a estas vinculadas cujos gastos na aquisição foram glosados pela fiscalização, tratando-se pois de interpretação equivocada do texto normativo;

i) embasado no Parecer DRF/CCI 212/2010, foi excluído do cômputo dos créditos da Cofins não cumulativa, decorrente das vendas no mercado externo, os créditos concernentes à Cofins-Importação recolhidos; e

j) o posicionamento da RFB estava equivocado, pois caminhava no sentido oposto ao previsto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, que assegurava às pessoas jurídicas o direito de compensação créditos da Contribuição para o PIS/Pasep- Importação e Cofins-Importação, apurado na forma do art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Porém, por força do disposto no § único do referido artigo, pedido somente poderia ser formalizado a partir de 09/08/2004, logo como o PER/DCOMP, que originou o presente processo administrativo, foi protocolizado em 24/05/2005, relativamente aos créditos do 4º trimestre/2004, não havia dúvida que fazia jus ao crédito informado.

Sobreveio a decisão de primeira instância de fls. 320/338, que, após acatamento dos embargos de declaração de fls. 345/347, no âmbito do referido órgão julgador, foi proferida a decisão de fls. 472/486, em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

*Na ocorrência de inexatidão material devido a lapso manifesto,
são cabíveis os embargos de declaração.*

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

Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

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

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.

COFINSIMPORTAÇÃO. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO.

Os créditos do Cofins Importação somente serão passíveis de compensação com outros tributos administrados pela RFB, quando as

respectivas importações forem vinculadas a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência dessas contribuições, a partir do disposto na Lei nº 11.116, de 2005.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 17/1/2012, a recorrente foi cientificada da decisão primeira instância (fl. 492). Inconformada, em 15/2/2012, protocolou o recurso voluntário de fls. 493/545, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na manifestação de inconformidade.

Em 30/1/2013, a recorrente trouxe à colação dos autos o Parecer Técnico do IPT de fls. 615/667. Em seguida, por meio despacho de fls. 668/669, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi intimada a se manifestar, no prazo de 30 dias.

Na manifestação de fls. 672/674, a douta PGFN requereu o não conhecimento do referido documento, bem como o desentranhamento das respectivas peças dos autos, em razão da incidência da preclusão temporal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A controvérsia cinge-se a duas questões: a) glosa de créditos calculados sobre aquisição de bens e serviços, que, no entendimento da fiscalização, não atendem o conceito de insumo de fabricação ou não foram aplicados fabricação dos bens destinados à venda; e b) não reconhecimento do direito de compensar saldo de créditos, vinculados à receita de exportação, provenientes dos pagamentos de débitos da Cofins-Importação.

I Da Glosa dos Créditos Não Considerados Insumos de Fabricação

De acordo com o parecer de fls. 199/212, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos calculados sobre os valores de aquisição dos bens discriminados no “Demonstrativo das Glosas Relativas às Aquisições de Bens Utilizados como Insumo” (fls. 79/84) e dos serviços discriminados no demonstrativo “VALORES DAS GLOSAS RELATIVAS A SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS” (fl. 205).

Segundo a fiscalização, os bens relacionados no primeiro demonstrativo não se enquadravam no conceito de insumo de fabricação, definido no artigo 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF 404/2004 e no Parecer Normativo CST 65/1979, enquanto que os serviços relacionados no segundo demonstrativo, embora configurassem despesas operacionais necessárias às atividades da empresa, não se subsumiam ao conceito de insumo definido no artigo 8º, § 4º, I, “b”, da Instrução Normativa SRF 404/2004, a seguir transcritos:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...] (grifos não originais)

Por sua vez, a recorrente alegou que fazia jus ao desconto dos créditos glosados sobre o custo de aquisição dos referidos bens e serviços, porque se tratava de custos diretos e indiretos incorridos na produção dos bens destinados à venda, conforme definido no art. 290 do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999) e não se encontravam expressamente vedados no art. 3º da Lei 10.833/2003, a exemplo da mão de obra paga a pessoa física. Eis a redação do art. 290 do RIR/1999, *in verbis*:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º). (grifos não originais)

Assim, fica evidenciado que a controvérsia gira em torno do significado e alcance do termo insumo, utilizado no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, que permite a dedução de créditos calculados sobre a aquisição de insumos, nos termos a seguir reproduzidos:

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

[...]

*II - bens e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, [...]; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*I - de mão-de-obra **paga a pessoa física**; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do

[...] (grifos não originais)

Como o referido diploma legal não apresentou a definição de insumo, duas correntes o definem de forma diferente. A primeira, capitaneada pela Administração tributária, considera insumo apenas as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, que corresponde, em termos gerais, a definição de insumo da legislação do IPI. A segunda, representada por parte relevante da doutrina, considera insumo bens e serviços inerentes e essenciais ao regular funcionamento da pessoa jurídica, o que inclui os bens e serviços utilizados na produção ou fabricação (custos), assim como aqueles necessários a manutenção da atividade da pessoa

jurídica (despesas), conforme definição prevista na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

No âmbito da jurisprudência deste Conselho, vem se firmando entendimento intermediário, que considera insumo tanto as matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados diretamente na produção ou fabricação do bem destinado à venda, que, em termos financeiros, equivalem aos custos diretos de produção ou fabricação, quanto os bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação dos citados bens, que, em termos financeiros, equivalem aos custos indiretos de produção ou fabricação.

Com a ressalva de que insumo e custo são termos que representam a mesma realidade, sendo que o insumo representa a coisa, o bem material ou imaterial (ou serviço), enquanto que o custo representa o valor financeiro despendido na aquisição do respectivo bem. Em outros termos, o insumo representa o fluxo físico, enquanto o custo representa o fluxo financeiro da mesma realidade. E, no âmbito pessoa jurídica, enquanto o fluxo financeiro é relevante para a contabilidade, o fluxo físico interessa à administração e auditoria do estoque.

No entendimento deste Relator, com a devida vênia aos que entendem de forma distinta, essa é definição que melhor reflete o significado e alcance jurídico do termo insumo, contido no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

Assim, com base nesse entendimento, tem-se que integram a definição de insumo, para fins de dedução de créditos da Cofins, além das matérias primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem, que sofrem desgaste, perda das propriedades físicas ou químicas ou que sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre produto em fabricação ou deste sobre aqueles, nos termos do Parecer Normativo CST 65/1979, bem como os serviços aplicados diretamente na produção ou fabricação, que compreendem os insumos diretos de produção, os demais bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de forma indireta (insumos indiretos de produção), inclusive os bens e os serviços agregados anteriormente aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo produtivo.

Por outro lado, não integram a definição de insumo de produção ou fabricação os demais bens e serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação ou que a estes não se agregam, bem como todos os demais bens e serviços utilizados antes e após a conclusão do processo produtivo, que compreendem os bens e serviços utilizados na etapa anterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, compreende às despesas pré-industriais, e na etapa posterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, equivalem às despesas operacionais ou não operacionais da pessoa jurídica, tais como: as despesas de propaganda, administrativas, de vendas, financeiras etc.

Com base nesse entendimento, passa-se a analisar as glosas dos créditos apropriados sobre os custos de aquisição de bens e serviços utilizados como insumo de fabricação pela recorrente.

Da glosa dos créditos calculados sobre os custos de aquisição de produtos intermediários e materiais de embalagem.

Em face da grande quantidade de itens que foram glosados, discriminados no demonstrativo de fls. 79/84, a recorrente limitou-se a descrever, no recurso em apreço, que eram insumos de produção os seguintes produtos intermediários: **vapor (de 15 km/cm² e 42 km/cm²), nitrogênio líquido, nitrogênio gasoso, ar de instrumento, água clarificada e ar de serviço**. Em relação esses bens, no recurso em apreço, a recorrente descreveu a função de cada um deles no processo fabricação dos produtos destinados à venda.

No que tange aos demais bens que foram glosados, com exceção dos materiais de embalagem, a seguir analisados, nenhum esclarecimento foi apresentado pela recorrente, por essa razão, as correspondentes glosas não serão aqui analisadas.

Em relação aos produtos intermediários acima mencionados, a descrição apresentada pela recorrente nos subitens 3.74 a 3.124 evidenciam que eles foram utilizados no processo de fabricação do polietileno de alta densidade (PAD) e do polietileno de ultra alto peso molecular (UTECE), produtos comercializados pela recorrente, e está em consonância com a descrição do processo produtivo apresentada no laudo técnico de fls. 309/315, não contestada pela fiscalização.

Além disso, o motivo da glosa, relatado pela fiscalização no citado Parecer, não foi decorrente da não utilização dos referidos produtos no processo produtivo, mas em face deles não atenderem o conceito insumo definido no art. 8º, § 4º, I, “a”, da IN SRF 404/2004, e no Parecer Normativo CST 65/1979, que compreende os bens e serviços que, “em função de **ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração, sejam consumidos, sofram desgaste ou perda/modificação de suas propriedades físicas ou químicas.**” (grifos originais).

Com base nessas considerações, fica demonstrado que, por atender a definição de insumo de fabricação aqui adotada, os custos de aquisição dos mencionados materiais intermediários equivalem a custos diretos de fabricação e como tal integram a base de cálculo dos créditos da Cofins. Logo, em relação a esses materiais intermediários, deve ser restabelecido o direito de apropriação dos valores dos correspondentes créditos glosados.

No que concerne ao material de embalagem, com base nas informações prestadas pela recorrente, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos calculados sobre os custos de aquisição dos seguintes materiais de embalagem: **contêineres, big bags, mag bags, paletes e material de acabamento (tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes)**, com base no entendimento de que se tratavam de materiais de embalagem para o transporte e não de materiais de embalagem de apresentação do produto.

Diferentemente do entendimento esposado pela fiscalização, mantido nos julgamentos anteriores, em consonância com a definição de insumo anteriormente apresentada, este Relator entende que, para fins de apropriação de crédito da Cofins, é irrelevante o fato de o material de embalagem ser de apresentação ou de transporte, se tais materiais são utilizados no âmbito do processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser comercializado, como ocorreu com os materiais de embalagem utilizados no ensacamento do polietileno produzido e comercializado pela recorrente, nos contêineres, big bags e mag bags, conforme explicitado pela recorrente, no seguinte excerto extraído do recurso em apreço:

3.129. Os big bags, mag bags e contêineres tratam-se de sacos, de menor ou maior capacidade, que servem ao acondicionamento do polietileno, e sem os quais o referido produto não poderia jamais ser comercializado.

Nesta condição, os contêineres, big bags e mag bags são considerados insumos utilizados na fabricação dos bens destinados à venda. Dessa forma, se tais materiais representam custos incorridos na fase de produção do bem destinado à venda, certamente, inexistirá razão plausível para excluir da base de cálculo dos referidos créditos pelo simples fato de serem embalagens utilizadas no transporte do referido produto.

Entretanto, o mesmo não pode ser dito em relação aos paletes, material utilizado com a finalidade exclusiva de transportar os produtos embalados (ensacados) do setor de ensacamento para o estoque e deste para o estabelecimento do adquirente do produto, conforme informado pela própria recorrente no excerto extraído do recurso em apreço, que segue transcrito:

3.129. Pois bem. Após serem produzidos e embalados, os produtos são empilhados sobre os paletes - material adquirido com a finalidade de deslocar as embalagens dentro da planta - para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque; deixando, por fim, o estabelecimento da Recorrente com destino aos seus compradores.

Certamente, os referidos paletes não são materiais de embalagem, mas unidades de carga destinadas a viabilizar a otimização do transporte de cargas através do uso de paleteiras e empilhadeiras. Logo, nesta condição, os paletes não são considerados insumos de fabricação, mas bens utilizados exclusivamente no transporte dos produtos embalados em contêineres, big bags e mag bags, estes sim considerados embalagens de transporte.

A descrição apresentada no subitem 5.2 do Parecer Técnico do IPT (fls. 651/657), evidencia a função de cada material de embalagem e a forma como utilizado, de onde se extrai, para uma melhor compreensão, os fragmentos de textos a seguir transcritos:

5.2 Insumos para embalagem.

Para que possa ser mantida a integridade dos materiais produzidos e de suas características durante o transporte e comercialização, sem que ocorra qualquer contaminação aos produtos, todos são devidamente embalados, conforme suas características específicas.

Conforme já descrito no Item 4.8, os produtos fornecidos na forma de pellets podem ser embalados em sacos de polietileno de 25 kg, agrupados em paletes revestidos por uma folha de papelão e envolvidos em filme stretch, ou ainda em big bags com 1250 Kg, também separados em paletes de madeira revestidos por folha de papelão e envolvidos por films stretch. Para tanto, são necessários os materiais: filme de polietileno, contêineres flexíveis (comumente chamados de big bags), filme stretch, paletes de madeira, folhas de papelão, lacres para big bag e capas protetoras.

Os filmes e capas protetoras são utilizados com o objetivo de preservar as qualidades dos produtos ensacados, evitando sua contaminação por partículas ou por umidade, que comprometem sua qualidade e seu uso na produção de plástico.

Ainda conforme descrito no item 4.8, a embalagem do produto polietileno de ultra alto peso molecular (PEUAPM), fornecido na forma de pó e realizada com o uso de sacos valvulados, sacolões de ráfia denominados “Mag Bag” ou de caixas de papelão especiais denominadas “Gaylord” revestidas internamente com filme de polietileno. Ambas as embalagens são acondicionadas sobre paletes de madeira revestidos por uma folha de papelão, são também revestidas por filme do tipo stretch. Para estas embalagens, são necessários: sacos valvulados fabricados em PEAD, caixas de papelão laminado

especiais (“Gaylord”), sacos especiais (“Mag Bag”), filme de polietileno, filme stretch, paletes de madeira e folhas de papelão e capas protetoras.

Finalmente, todas as embalagens recebem identificação de lote com informações pertinentes acerca do produto, através de etiquetas impressas em jato de tinta. Para a confecção e uso destas etiquetas, são necessários etiquetas de diversos modelos, tinta específica para a impressora utilizada e diluente específico para tinta. Ainda, é necessária uma solução de limpeza específica, para o desentupimento dos cartuchos, agulhas e bicos, operação rotineira que deve ser realizada para remoção da tina seca aos cabeçotes impressores e garantia do processo.

[...] (grifos não originais)

Com base nesse resumo e na descrição detalhada da função de cada um dos referidos materiais apresentada no citado Parecer, chega-se a conclusão que a recorrente utiliza material de embalagem de transporte e unidade de carga. Os materiais de embalagem de transporte são os **contêineres, big bags, mag bags e o material de acabamento (tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes)**, enquanto as unidades de carga utilizada no transporte das referidas embalagens são os **paletes**.

Os materiais de embalagem de transporte, por serem utilizados no processo de fabricação dos produtos comercializados/exportados pela recorrente, de acordo com entendimento aqui esposado, tratam-se de insumo de produção apto a gerar o direito de crédito da Cofins não cumulativa. Por sua vez, por não serem aplicadas no processo de produção, mas na fase de transporte dos produtos acabados (embalados), as unidades de carga (paletes) não se enquadram no conceito de insumo aqui adotado, mas em meio de transporte dos produtos acabados, podendo, inclusive, serem reutilizadas.

Porém, embora não se enquadre no conceito de insumo, como as unidades de carga (paletes) “são indispensáveis para a venda do polietileno”, conforme asseverado pela recorrente, resta ainda perquirir se tais tipos de dispêndios geram direito a crédito da Cofins. Para tanto, compulsando os demais incisos do art. 3º da Lei 10.833/2003, apenas o inciso IX trata das despesas realizadas após o processo de industrialização, especificamente na fase de estocagem ou comercialização, mas restritos apenas as despesas de armazenagem e de frete na operação de venda dos bens destinados à venda, desde que atendidas as condições estabelecidas no referido inciso, a seguir transcrito:

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.*

[...] (grifos não originais)

Assim, não havendo previsão legal para a dedução de créditos relativos aos gastos com a aquisição de unidade de carga utilizada no transporte dos produtos fabricados, mantém-se a glosa dos créditos calculados sobre os valores de aquisição dos paletes.

Em suma, em relação aos bens discriminados no demonstrativo de fls. 79/84, reconhece-se como indevida a glosa dos créditos relativos à aquisição (i) dos seguintes materiais intermediários: **vapor (de 15 km/cm² e 42 km/cm²), nitrogênio líquido, nitrogênio gasoso, ar de instrumento, água clarificada e ar de serviço**; e (ii) dos seguintes materiais de embalagem: **contêineres, big bags, mag bags e o material de acabamento (tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes)**.

Em relação aos demais bens, ficam mantida a glosa realizada pela fiscalização.

Da glosa dos créditos relativos ao aluguel de máquinas equipamentos e hardware.

Embora a recorrente tenha alegado que houve glosa de créditos calculados sobre as despesas com aluguéis de máquinas, equipamentos e hardware, do cotejo dos valores apresentados item 06 da Ficha 06 do Dacon (fls. 104/109) com os valores apresentados item 06 da Ficha 06 do referido Parecer (fls. 207/208), verifica-se que, no caso em tela, não houve a glosa alegada pela recorrente, uma vez que são iguais os valores totais dos créditos informados nos respectivos itens dos citados demonstrativos.

Da glosa dos créditos relativos aos serviços utilizados como insumo de fabricação.

De acordo com a fiscalização, a recorrente registrou como aquisições efetuadas no mercado interno os serviços de manutenção e conservação industrial (contabilizados na conta 430102001), industrialização por encomenda (CFOP 1.124/2.124) e serviços variáveis (contabilizados na conta 410101005).

Segundo a fiscalização, do exame da conta 430102001 - Manutenção/Conservação Industrial, no balancete apresentado por meio digital, verificou que ela era composta por diversas subcontas, tais como: Serviços de Pintura Industrial, Limpeza Industrial, Conservação, Manutenção de Equipamentos de Laboratório etc. Confrontados os valores constantes dessas subcontas com os documentos fiscais que os respaldavam, constatou a fiscalização que algumas das rubricas referiam-se a serviços que não eram efetuados em máquinas e equipamentos diretamente empregados no processo produtivo da recorrente. A título de exemplo, citou as notas fiscais relativas a serviços do tipo: montagem e desmontagem de andaimes, limpeza industrial, pintura industrial, serviços de alimentação etc.

Alguns valores registrados na conta 430102001021 - Serviços de Mecânica, referiam-se a serviços de alimentação.

Relativamente à conta 410101005 - Serviços Variáveis na Produção, verificou que nela foram contabilizados os serviços executados por terceiros relativos a Tratamento de Efluentes Líquidos (410101005013), Serviços de Embalagens (410101005015), Destinação de Resíduos (410101005014) e Tratamento com Produtos Químicos (410101005018).

Em relação ao montante informado como custo dos serviços de industrialização por encomenda (CFOP 1124), com base no demonstrativo em meio magnético, em cotejo com as notas fiscais, constatou que se tratava de prestação de serviços de filme tubular sanfonado, utilizado na embalagem de transporte do produto.

Com base nessas constatações, a fiscalização considerou apenas os serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo

produtivo da empresa, sendo desconsiderados aqueles que, embora se configurassem em despesas operacionais necessárias às atividades da empresa, não se subsumissem no conceito de insumo, que se encontravam discriminados no demonstrativo de fl. 205.

Por sua vez, a recorrente alegou que todos os serviços glosados constituíam efetivos custos de produção. No entanto, sem a pretensão de esgotar todos os serviços glosados, a recorrente juntou aos autos o laudo descritivo de fls. 316/317 e, no corpo do recurso em apreço, apresentou breve descrição dos serviços de: **pintura industrial; inspeção de equipamentos/tubulações; isolamento térmico refratário e antiácido; e limpeza industrial.**

Da leitura da descrição apresentada pela recorrente e no item 5.3 do Parecer Técnico do IPT (fls. 657/663), infere-se que os serviços por ela descritos foram utilizados na manutenção dos equipamentos e instalações industriais. Logo, segundo o entendimento aqui consignado, enquadram-se no conceito de insumo de produção definido art. 3º da Lei 10.833/2003.

Em relação aos demais itens não descritos pela autuada no recurso em apreço, mantém-se a glosa realizada pela fiscalização, por falta de elementos para se aferir a alegação genérica apresentada pela recorrente de que todos os serviços glosados constituíam efetivos custos/insumos de produção.

Dessa forma, propõe-se o restabelecimento dos créditos glosados vinculados aos seguintes serviços descritos no demonstrativo de fl. 205: **pintura industrial; inspeção de equipamentos/tubulações; isolamento térmico refratário e antiácido; e limpeza industrial.**

II Do Indeferimento dos Créditos da Cofins Pagos na Importação Para Fim de Compensação.

Segundo a fiscalização, não obstante a correta apuração dos créditos da Cofins vinculados à receita de exportação, especialmente, os provenientes dos pagamentos da referida contribuição nas operações de importação, por falta de amparo legal, tais créditos não eram passíveis de ressarcimento ou compensação. Para a fiscalização, tais créditos poderiam ser utilizados somente na dedução dos débitos da Cofins a pagar apurados sobre as operações tributáveis no mercado interno, na forma dos arts. 2º e 3º da Lei 10.833/2003, conforme estabelecido no art. 15 da Lei 10.865/2004, a seguir transcrito:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito**, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

[...]

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às **contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços** a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

[...] (grifos não originais)

Em sentido contrário, a recorrente alegou que o art. 16 da Lei 11.116/2005, havia autorizado o ressarcimento ou a compensação dos referidos créditos, porque os créditos vinculados às receitas de exportação estavam contemplados nas hipóteses de desoneração previstas no art. 17 da Lei nº. 11.033, de 2004. Os preceitos legais citados pelo recorrente têm a seguinte redação, *in verbis*:

Lei 11.033/2004

Art. 17. As vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Lei 11.116/2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e **do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004**, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004**, poderá ser objeto de:

I- **compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II- **pedido de ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (grifos não originais)

Da leitura combinada dos referidos preceitos legais, extrai-se que o saldo credor da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das referidas contribuições podem ser utilizados tanto no ressarcimento em dinheiro ou compensação com débitos tributários do titular do crédito perante RFB passível de compensação.

Como as receitas de exportação estão alcançadas pela imunidade, uma das modalidades de não incidência tributária, resta demonstrada a possibilidade de utilização, sob a forma de ressarcimento ou compensação, os valores dos saldo dos créditos da Cofins, vinculados à receita de exportação, acumulados no final do trimestre, decorrentes dos

pagamentos da referida contribuição nas operações de importação, realizados na forma do art. 15 da Lei 10.865/2004.

III Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para:

a) restabelecer os créditos relativos às aquisições dos seguintes bens descritos no demonstrativo de fls. 79/84: (i) materiais intermediários: **vapor (de 15 km/cm² e 42 km/cm²), nitrogênio líquido, nitrogênio gasoso, ar de instrumento, água clarificada e ar de serviço**; e (ii) materiais de embalagem: **contêineres, big bags, mag bags e o material de acabamento (tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes)**;

b) restabelecer dos créditos relativos aos seguintes serviços descritos no demonstrativo de fl. 205: **pintura industrial; inspeção de equipamentos/tubulações; isolamento térmico refratário e antiácido; e limpeza industrial**; e

c) reconhecer o direito de a recorrente compensar o saldo credor da Cofins-Importação vinculados às receitas de exportação.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, Redatora Designada.

Peço vênia ao Conselheiro José Fernandes do Nascimento para dele discordar, apenas, no que concerne o reconhecimento ao direito de creditamento pelo Contribuinte pelos custos incorridos com a obtenção dos *pallets*.

Consta no voto apresentado pelo Relator;

"Os materiais de embalagem de transporte, por serem utilizados no processo de fabricação dos produtos comercializados/exportados pela recorrente, de acordo com entendimento aqui esposado, tratam-se de insumo de produção apto a gerar o direito de crédito da Cofins não cumulativa. Por sua vez, por não serem aplicadas no processo de produção, mas na fase de transporte dos produtos acabados (embalados), as unidades de carga (paletes) não se enquadram no conceito de insumo aqui adotado, mas em meio de transporte dos produtos acabados, podendo, inclusive, serem reutilizadas". (grifos adicionados)

Diante do trecho acima reproduzido, é inconteste que os *pallets* são utilizados no acondicionamento dos produtos (ainda que acabados), o que é uma das etapas da industrialização e, como tal e em face ao princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos.

No caso sob julgamento os *pallets* são utilizados pela contribuinte da seguinte forma:

"3.129. Pois bem. Após serem produzidos e embalados, os produtos são empilhados sobre os paletes - material adquirido com a finalidade de se deslocar as embalagens dentro da planta - para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque; deixando, por fim, o estabelecimento da Recorrente com o destino aos seus compradores".

Conclui-se, portanto, que os *pallets* são insumos indispensáveis para o transporte sem contaminação e sem alteração das características dos produtos e também para a própria estocagem do produto no estabelecimento industrial.

Tendo em vista a interpretação majoritária deste Conselho que o conceito de insumo para o sistema não cumulativo do PIS e da COFINS é próprio, devendo ser considerado insumo aquele que for **utilizado** direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; for **indispensável** para a formação do produto/serviço final e for **relacionado** ao objeto social do contribuinte, entendo que deve ser reconhecido o direito ao creditamento dos custos incorridos com aquisição dos *pallets*.

(assinado digitalmente)

Lenisa Prado