



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.902446/2012-77  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.386 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2021  
**Recorrente** PAMPA EXPORTACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a proposta de diligência suscitada pelo conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que restou vencido, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre as embalagens de acondicionamento (fitas metálicas para amarração, películas plásticas), utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Junior que revertiam, também, as glosas em relação aos serviços de classificação e coordenação nas compras de madeira, desde que desassociados do serviço de agenciamento. Vencidos, ainda, os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles que negavam provimento ao Recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.372, de 24 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 10280.901792/2013-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório, que não reconheceu/reconheceu parcialmente a existência de crédito de ressarcimento de PIS/Pasep Não-Cumulativa, oriundo da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens exportados para o mercado externo.

Cientificado do decisório, o contribuinte manifestou inconformidade em, na qual alega acerca de cada um dos itens de glosa:

Glosa de custos relativos às aquisições com o fim específico de exportação

Preliminarmente:

- i. A nulidade do despacho decisório, por estar amparado em mera presunção (com base apenas nos dados das notas fiscais, a fiscalização atribuiu ao contribuinte a condição de comercial exportadora, quando, em verdade, **ela é uma industrial exportadora**) e por não lhe ter sido apresentado "os demonstrativos e elementos que amparam o entendimento fiscal" (em nenhum momento, descreveu com precisão os fatos fundamentos do entendimento fiscal quanto à condição que é imputada ao impugnante, a fazer dilações e presunções genéricas e infundadas, **mas sem demonstrar os fatos concretos, que autorizariam essas acusações**), ofendendo, assim, o princípio da ampla defesa;
- ii. Violação aos princípios da tipicidade e da legalidade, já que o enquadramento no §2º do art. 3º das Leis nº 10.367/2002 e 10.833/2003 depende de procedimentos específicos; a isenção ou não-incidência das contribuições em decorrência da sua **suspensão** na aquisição dos insumos não se trata de uma obrigação do contribuinte, mas sim de uma prerrogativa sua; efetivamente foi a IN SRF nº 595/2005 que disciplinou os procedimentos a serem observados para suspensão das contribuições, prevendo expressamente que somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime pela Secretaria da Receita Federal (SRF) poderá efetuar aquisições de MP, PI e ME com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; ainda na violação da tipicidade, não basta para o tipo que as vendas ocorram com o fim específico de exportação, é necessário que a empresa adquirente seja uma comercial exportadora inscrita na Secex (art. 45 do Decreto nº 4.524/2002); na espécie, nenhum dos requisitos estão presentes, porque, comparando as notas fiscais de entrada (aquisição de insumos) com as notas fiscais de saída (venda de produtos), constata-se que não houve revenda de mercadoria adquirida com o fim específico de exportação, mas industrialização de produto para

exportação; além disso não possui registro na Secex como comercial exportadora;

- iii. A condição de comercial exportadora também é rechaçada pelo contexto da aquisição de mercadorias com o suposto fim específico de exportação, porquanto não se enquadrar nos requisitos para a fruição do benefício de isenção previstos no art. 1º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.248/72, conforme notas fiscais e conhecimentos de transporte, a saber: **embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; ou b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora**, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento;
- iv. Vício na motivação do ato, decorrente de contradição insanável, na medida em que identifica, de um lado, o contribuinte como indústria que fabrica artefatos de madeira e, de outro, como comercial exportadora; veja-se, neste sentido, que a totalidade de aquisições registradas no Livro Registro de Apuração de ICMS (anexo) - CFOPs de entrada - referem-se à aquisição de insumos para industrialização; da mesma maneira a totalidade de vendas registradas naquele mesmo Livro Registro de Apuração de ICMS (anexo) - CFOPs de saída - referem-se à venda de industrialização própria;

No mérito:

- i. No período de geração do crédito pleiteado exerceu, como exerceu antes e ainda exerce, as atividades exclusivas de industrial exportadora, especificamente **a de beneficiamento da madeira (RIPI)**, gozando, portanto, do direito de descontar crédito na apuração das contribuições; conforme exemplos dados por amostragem, comprovados mediante notas fiscais e conhecimento de transporte, o insumo que ingressou para industrialização deu origem a produto completamente diferente (pelo seu beneficiamento), sendo sua natureza física na entrada passível de confronto com sua natureza física na saída, já que o rastreamento do insumo até o produto final é feito pelo controle estatal relativo à administração ambiental; para comprovar o seu parque industrial, descreve o processo produtivo, suas etapas, insumos e produtos intermediários que integram ou concorrem para o produto final; a industrialização está não só materialmente comprovada, mas também formalmente, já que o ingresso no pátio do impugnante de bem com um NCM (44.07) e a saída com outro diverso (44.09) implica em industrialização formalmente demonstrada e comprovada; enfim, **não há como sustentar que a matéria prima adquirida pelo impugnante foi exportada** (transformando-a em comercial exportadora) uma vez que aquelas matérias primas lhe são entregues como tal (madeira em bruto simplesmente serrada) e não como o produto industrializado (acabados ou não, mas sempre resultado de processo de industrialização), fora, portanto, das especificações do adquirente e que somente são alcançadas através de processo de

industrialização (juntou Laudo Técnico acerca do processo de industrialização);

- ii. Portanto, o embasamento fiscal para a atribuição ao impugnante da condição de comercial exportadora exsurge de duas vertentes averbadas no parágrafo acima, a saber: a) CFOP da notas fiscais de entrada, indicada pelo fornecedor e fora da ingerência do impugnante; b) indicação do tipo do produto (exportação), tomado equivocadamente como seu destino pelo agente fazendário; o impugnante, ao escriturar as aquisições de insumos (indevidamente glosadas pela autoridade fazendária) em seu Livro Registro de Entradas, que, por sua vez, deu origem ao Livro de Apuração do ICMS (anexo), **procedeu de forma a corretamente identificar a natureza daquelas entradas pelo seu registro sob o CFOP correto (5.101 ou 6.101) ainda que a nota fiscal emitida por seu fornecedor trouxesse CFOP equivocado ou nenhum (5.501 ou 6.501);**
- iii. O impugnante não se enquadra minimamente nos requisitos legais para ser considerada uma comercial exportadora, nos termos estabelecidos pelo Decreto- Lei 1.248/75 (registro especial na Secex e RFB, constituída sob a forma de sociedade por ações e possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional);
- iv. A única compra possível por contribuinte que não seja comercial exportadora sem incidência do PIS/Pasep e da Cofins (como pretendeu fazer crer o agente fiscalizador que tivesse ocorrido) seria sua habilitação como preponderantemente exportadora, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865 de 30.04.2004, com nova redação dada pela Lei nº 11.727/2008, o que não se verifica, de modo que o crédito das contribuições nas aquisições lhe é assegurado;
- v. O agente fiscalizador, objetivando tão somente glosar os créditos do impugnante, utilizou-se de expressão constante da nota fiscal em atendimento **à legislação do ICMS** que determina que a venda de matérias primas para fins de industrialização deverá se dar sob o amparo de documento fiscal que informe a saída "com fim específico de exportação" - indicando ainda o número do Regime Especial concedido pela Fazenda Estadual para fruição do benefício, ainda que aquela expressão abarque inclusive matérias primas a serem industrializadas; a expressão visa atender às normas relativas ao ICMS e não guarda relação como a obrigação determinada pela legislação federal, que determina que nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME, deverá constar a expressão **"Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS"**; por fim, o impugnante não pode ser responsabilizado pelas ações ou omissões de seus fornecedores, tampouco está habilitado ou autorizado a exigir o cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias de outros contribuintes, obrigação esta que cabe única e exclusivamente ao Fisco.

Juntou algumas notas fiscais e Livro de Apuração do ICMS.

Atacando o **mérito** das demais glosas, o manifestante deduz os seguintes argumentos:

Glosa do crédito sobre “PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS” E “OUTROS INSUMOS”

- i. Tanto os **produtos intermediários** quanto o **material de embalagem** (imunizantes, fitas metálicas para amarração, películas plásticas para embalagem etc.) fazem parte do processo produtivo ou integram o produto final, na forma do Laudo Técnico, de modo que a glosa dos créditos sobre tais itens ofende ao princípio constitucional da não-cumulatividade;
- ii. Os **serviços** contratados pelo contribuinte e comprovados mediante nota fiscal, especialmente "**agenciamento e compras de madeira para exportação**" e de classificação e coordenação na compra de madeira", por agregarem-se aos custos da matéria prima adquirida e configurarem-se em parcela de seu processo produtivo (como no caso presente), geram direito ao aproveitamento do crédito;

Glosa de crédito sobre manutenção de máquinas e equipamentos

- i. Deixando de considerar como base de cálculo as parcelas relativas aos itens de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização na condição de parte integrante e imprescindível da cadeia de produção, mais especificamente, como parte do próprio custo do produto industrializado, obrou o agente fiscalizador em total desacordo com os princípios que regem a não-cumulatividade;

Glosa do crédito sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, encargos de amortização de edificações e benfeitorias

- i. A esse respeito, a autoridade fiscal jamais lhe requereu qualquer documento e/ou informação relativamente à depreciação e amortização e *leasing*, como se verifica no Ofício Seort/DRF/BEL nº 7.160/2011, que tem por objeto a apresentação de notas fiscais de entrada que originaram os direitos creditórios; e isto fica evidente se considerarmos que é da natureza jurídica das operações de aluguéis e *leasing*, assim como as despesas de depreciação, não gerar para seu registro civil e comercial Notas Fiscais de Entrada, aparando-se sua existência jurídica em outros elementos tais como contratos, controles contábeis etc; dessa forma, como o agente fiscal nada solicitou, há de se considerarem os créditos declarados pelo contribuinte no Dacon; nada obstante, junta com a manifestação cópia do Livro Razão, pertinente às contas de depreciação/amortização e *leasing*;

O requerente pede a **atualização monetária do crédito da contribuição com base nos juros moratórios** (art. 39 da Lei nº 9.250/95), utilizando-se os mesmos índices de atualização dos débitos fiscais do contribuinte (princípio da igualdade), já que ele não pode ser prejudicado pela inércia da Administração Tributária.

O manifestante requer a realização de perícia contábil, formulando quesitos a serem respondidos e indicando um perito assistente.

A Delegacia Regional de Julgamento julgou improcedente/procedente em parte os pedidos da Manifestação de Inconformidade. Inconformado o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma do julgado nos seguintes termos:

Diante de tudo o que foi dito e apontado na presente peça de Recurso Voluntário e confiando na imparcialidade e busca pela justiça tributária deste Egrégio Colegiado, a Recorrente entende que são robustos seus fundamentos, motivo pelo qual formula seu **REQUERIMENTO FINAL**, para o especial fim de:

1) recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário com os documentos que o instruem;

2) em decorrência seja considerado Recorrido o Acórdão na parte que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade originária;

3) seja a Recorrente intimada quando da designação da sessão de julgamento do presente Recurso Voluntário, **ficando desde já requerida a sustentação oral naquela oportunidade**;

4) ao final seja o presente Recurso Voluntário julgado totalmente procedente, reformando-se o Acórdão recorrido e, por via de consequência o Despacho Decisório originário, **para o fim de reconhecer a totalidade crédito tributário requerido e que se constitui em direito líquido e certo do contribuinte** e ignorado pelo agente fiscalizador, especialmente reconhecendo que:

4.1) Preliminarmente:

a) a pretensão fiscal, na forma em que posta, deixou de observar o princípio da tipicidade tributária;

b) a pretensão fiscal, na forma em que posta, feriu o princípio da legalidade;

c) o procedimento foi carente de profundidade resultando em interpretação equivocada da realidade legal e fática da Recorrente;

d) o despacho decisório, na forma em que exarado feriu o princípio da motivação do ato administrativo.

4.2) No Mérito:

a) deixou de observar a efetiva condição de industrial exportadora da Recorrente atribuindo-lhe a condição de comercial exportadora, condição esta que não se coaduna com a realidade legal ou fática do contribuinte;

b) deixou de observar a efetiva condição de aquisição de insumos aplicados em seu processo produtivo as operações que considerou como aquisições com fins específicos de exportação, condição esta que não se coaduna com a realidade legal ou fática do contribuinte;

c) deixou, ao atribuir à Recorrente a condição de Comercial Exportador, de observar o Princípio da Primazia da Realidade a indicar a condição de Industrial Exportadora da Recorrente e pelo qual a realidade fática deve sobrepor-se ao que eventualmente possa ser abstraído da simples análise documental;

d) procedeu de forma indevida a glosa do crédito não cumulativo de Pis e Cofins sobre insumos especialmente porque:

d.1.) os insumos em questão estão previstos expressamente pela legislação de regência como geradores do direito creditório pleiteado, pela não cumulatividade plena pretendida pela Lei, do Pis e da Cofins;

d.2.) a créditos ignorados pelo agente fazendário não foram em momento algum objeto de pedido de comprovação durante o procedimento de verificação. Não o sendo presumem-se devidos, e não o contrário como pretendido;

e) Ao proceder daquela forma incorreu em afronta ao Princípio da Razoabilidade.

5) em decorrência seja reconhecida a totalidade do crédito pleiteado pela Recorrente já que calculado corretamente e nos estritos termos da legislação que regulamenta a matéria, determinada a homologação das compensações que lhe foram vinculadas e o imediato ressarcimento em espécie de eventual o saldo restante;

6) e ainda seja aquele crédito devidamente atualizado monetariamente nos termos da legislação de regência;

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Trata-se pedido de ressarcimento relativo a créditos de COFINS não-cumulativa, abrangendo o 3º trimestre de 2008, que não foi homologado devido as conclusões do procedimento de fiscalização (e-fls 63/67) nos seguintes termos:

### ANÁLISE CONCLUSIVA DO CRÉDITO:

Após a Recomposição do Valor do Crédito, a contribuição apurada no trimestre restou maior que o crédito apurado no período.

Nesse sentido, não há crédito passível de ressarcimento, pois o crédito relativo às aquisições no mercado interno e às importações deve ser utilizado na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das operações tributadas no mercado interno.

É o parecer, smj.

O requerente opera com "a finalidade precípua de industrialização da madeira atuando, especificamente, na etapa final da cadeia produtiva, qual seja, o beneficiamento da madeira e sua subsequente exportação". No desempenho de suas atividades, sujeita-se à tributação das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS sob a sistemática da não cumulatividade, regulada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

**14) ELEMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE:**

- a) Notas Fiscais de Entrada (meio magnético);
- b) Planilha de Cálculo.

**15) ELEMENTOS PRODUZIDOS PELA FISCALIZAÇÃO:**

- a) Ofício/SEORT/DRF/BEL/N.º 7.160/2011;
- b) Parecer SEORT/DRF/BEL Nº477/2013.

Após apreciação da Manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte a Delegacia Regional de Julgamento manteve as glosas, sendo por essa razão apresentado o Recurso Voluntário que ora se julga.

**PRELIMINARES**

O recorrente alega preliminarmente a prescrição intercorrente:

O contribuinte, por sua vez, protocolizou sua manifestação de inconformidade em 09/09/2013.

Somente em 05/07/2019 e, portanto, quase **5,5 (cinco anos e meio)** depois do protocolo daquela manifestação de inconformidade é que o contribuinte foi intimado da decisão de impugnação tomada em sessão de 14/06/2019.

Sobre esse ponto há súmula no CARF no seguinte sentido:

**Súmula CARF nº 11**

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. **(Vinculante)**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, por obediência a jurisprudência administrativa, rejeito a preliminar suscitada.

Outrossim, o recorrente alega nulidades em razão de, no seu entender, a fiscalização ter se amparado em presunção, bem como ter tido o seu direito de defesa cerceado, alega ainda que a decisão carece de motivação e fere o princípio da tipicidade.

Como bem ficou consignado no julgado de piso não há nulidades por essa razão:

A esse respeito, cumpre observar que a **motivação** para a glosa está suficientemente expendida no despacho decisório (cf. Parecer Seort/DRF/BEL), mediante descrição dos fatos, referência a livros fiscais e a documentos probatórios, a explicitação, especificadamente, dos custos e despesas objeto da glosa, a elaboração de planilhas de quantificação do crédito reconhecido etc.

E sobre a alegada violação ao princípio da tipicidade e legalidade complementa:

25. A nulidade também é sustentada, por violação aos princípios da tipicidade e da legalidade, ao ser-lhe aplicado o inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.367/2002 e 10.833/2003, o qual dependeria de procedimentos específicos, não adotados pela autoridade fiscal. **Segundo o reclamante, a isenção ou não-incidência das contribuições em decorrência da sua suspensão na aquisição**

**dos insumos não constituem uma obrigação do contribuinte, mas sim de uma prerrogativa sua.** Para ser usufruída carece necessariamente da iniciativa do contribuinte e da observância da IN SRF nº 595/2005, que disciplina os procedimentos a serem observados para a suspensão das contribuições, prevendo expressamente que somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime pela Secretaria da Receita Federal (SRF) poderá efetuar aquisições de MP, PI e ME com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

26. Sucede, todavia, que o regime de suspensão da contribuição na aquisição da madeira não lhe está sendo atribuído pela autoridade recorrida. O despacho impugnado limita-se a consignar que a aquisição não ensejaria crédito na apuração não cumulativa das contribuições, porque a operação de compra não se sujeitou, pela razão expandida, ao pagamento da contribuição. Essa razão é a isenção na venda da madeira adquirida, conforme leitura feita com base na nota fiscal de compra e art. 5º, III, da Lei nº 10.637/2002 e art 6º, III, da Lei nº 10.833/2003.

Não vislumbro no presente PAF qualquer causa de nulidade, estão presentes todos os requisitos exigidos pelo art. 59 do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>, bem como não houve cerceamento de defesa, visto que o recorrente exerceu plenamente todas as possibilidades de atuação nos autos, sendo-lhe oportunizado prazo e meios de provar e alegar toda a matéria de fato e de direito.

Dessa forma rejeito as preliminares.

## MÉRITO

Acerca do mérito, faço breves considerações acerca do conceito e do meu posicionamento sobre a matéria de insumos.

### I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." <sup>2</sup>

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp. n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”<sup>3</sup> no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento com a análise das alegações da recorrente e as razões para manutenção das glosas nos termos do que ficou consignado pela Delegacia Regional de Julgamento:

De acordo com o despacho impugnado, foram glosados os seguintes créditos, à luz das correspondentes motivações:

**REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO:** *Madeira adquirida com o fim específico de exportação, conforme notas fiscais de entrada relacionadas pelo interessado em seu "Demonstrativo Analítico de Apuração de Créditos por Insumo Adquirido" (art. 6º, §4º, c/c art. 15, III, da Lei. 10.833, de 2003); como consequência, foi glosado o "frete sobre madeira";*

**“PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS” E “OUTROS INSUMOS”:**

*Excepcionados os registros especificado em tabela, os demais itens relacionados como bens e serviços nesse grupo não se enquadram no conceito de insumo na acepção da legislação, pois conforme interpretação do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, do art. 66, §5º, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e do art. 8º, §4º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, não são comprovadamente aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto. (...)*

**GLOSA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA:** *A Contribuição de Iluminação Pública (CIP) cobrada na fatura de energia elétrica - Despesas de Energia Elétrica.*

**30. Cumpre observar que a glosa do crédito sobre a despesa de energia elétrica, especificamente em relação ao gasto com a Contribuição de Iluminação Pública (CIP), não foi contestada pelo manifestante, constituindo-se tal glosa "matéria não impugnada", nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.**

**REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO:**

---

<sup>3</sup> Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "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".

De todo, a construção lógica que se aproveita do julgado de primeira instância (e-fls 340/344), em suma, as razões pela manutenção da glosa foram assim fundamentadas:

82. **Mais decisivamente**, outro fundamento erigido no decisório obsta o aproveitamento do crédito sobre as compras. É que a aquisição da madeira serrada se dera de tal forma que **a operação acabou por não se sujeitar ao pagamento da contribuição**, haja vista o clima que a permeou de não incidência de qualquer tributo, seja estadual ou federal. Com efeito, os elementos expressamente consignados na nota fiscal de compra dão-lhe esse revestimento, a exemplo do código CFOP 5.501 e a destinação da mercadoria para exportação. Tanto assim que não se verifica registro de declaração ou recolhimento das contribuições por parte de seus principais fornecedores, a exemplo de Baida & Bueno Ltda, Export Company etc.

83. De acordo com inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, "não dará direito a crédito a 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". O preceito foi inserido posteriormente pela Lei nº 10.865/2004, para **amainar** o princípio norteador da não cumulatividade das contribuições (apuração "base contra base" ou subtração indireta, estabelecido no §1º do art. 3º das leis) com a forma constitucional de implementação da não cumulatividade para alguns impostos (apuração "tributo contra tributo" ou subtração direta, como previsto na Constituição Federal, art. 153, §3º, II, e 155, § 2º, I), de modo que o direito de se creditar também passasse a depender da incidência da contribuição na operação de entrada, sobretudo quando o creditamento não se justificar ante a desoneração na operação de saída (a exportação é imune à contribuição).

84. Esse escolha poderia ter sido evitado pelo manifestante, mas, contraditoriamente, de alguma forma dele se beneficiou, pois a desoneração dos tributos na entrada interfere no custo das aquisições. Pois bem, os alegados equívocos do fornecedor cometidos no preenchimento da nota fiscal poderiam ter sido remediados pelo comprador, mediante solicitação de correção dirigida ao emitente do documento fiscal.

85. A propósito, não se deve estranhar a íntima implicação entre obrigação acessória de um sujeito passivo e obrigação principal de outro. Por exemplo, se a fonte pagadora não declara o IRRF ou deixa de informá-lo ao beneficiário do rendimento, este poderá exigir daquela a declaração e o Informe de Rendimentos, sob pena não poder descontar o imposto retido do imposto apurado.

86. Dessa forma, conclui-se que o manifestante não pode descontar o crédito sobre a madeira adquirida em operação motivada pelo fim específico de exportação.

87. Como o **frete na compra** incorpora-se ao custo de aquisição da madeira, o gasto com frete também não gera creditamento.

Em sua defesa o recorrente assegura que:

a.1) Escrituração Fiscal das Entradas: A Impugnante, ao escriturar as aquisições de insumos (indevidamente glosadas pela autoridade fazendária) em seu Livro Registro de Entradas que, por sua vez, deu origem ao Livro de Apuração do ICMS (anexo) procedeu de forma a corretamente identificar a natureza daquelas entradas pelo seu registro sob o CFOP correto (5.101 ou 6.101) ainda que a nota fiscal emitida por seu fornecedor trouxesse CFOP equivocado ou nenhum. Portanto, a partir do momento em que o registro passou ao campo de ingerência

da Impugnante esta procedeu de forma e bem identificar a natureza da operação. É o que se observa do anexo Livro Registro de Apuração de ICMS onde a totalidade das aquisições está escriturada sob o código de insumo para industrialização. Aquele Livro, por sua vez está devidamente registrado.

(...)

a.2) CFOP de Saída: **No mesmo sentido, ao emitir suas notas fiscais de saída a Impugnante as emitiu com o CFOP que registra corretamente sua operação que praticou, qual seja, exportação de produto industrializado.** Neste sentido, veja-se as notas fiscais de saída exemplificativamente anexadas que servem de prova por amostragem, de onde se abstrai que a saída se fez sob o CFOP 7.101(**referente à saída ou prestação de serviço para o exterior**) a indicar a venda de produção própria do estabelecimento.

Como se vê, as razões pela glosa da madeira se deram pelo fato da fiscalização ter apurado, através das notas fiscais fornecidas pelo recorrente, que o produto era identificado no CFOP 5.101. Essa identificação pressupõe que a aquisição do insumo é sem tributação e assim sendo não caberia a tomada do crédito por parte do comprador dos produtos, conforme bem explicado no julgado *a quo*.

A alegação da recorrente de que fez o registro contábil das notas fiscais de entrada com o código correto em seu livro de apuração não descaracteriza as informações originárias da nota fiscal, visto que caberia nesse caso o pedido de retificação do documento, até porque, conforme se verifica na presente controvérsia, a manutenção de código supostamente indevido acarreta em inúmeros inconvenientes e a recorrente sabedora dessas consequências, já que empresa de grande porte do ramo que atua, deveria adotar as devidas cautelas como medida preventiva.

Nessa toada, cabe destacar que em sendo do contribuinte o ônus de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado perante ao Fisco, conforme já mencionado na decisão de piso, é de sua inteira responsabilidade as informações contidas nos documentos fiscais das operações incluídas na base de cálculo deste.

Sobre a Nota Fiscal é importante notar que por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos no âmbito de cada tributo. As notas fiscais, portanto, fazem prova perante o fisco, para todos e quaisquer fins, das operações que representam, na medida em que gozam de presunção (relativa) de veracidade, presunção esta somente afastada, por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto.

Assim é que, diante de expressa vedação legal ao crédito a partir da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição - inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, "não dará direito a crédito a 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" - não há como restabelecer a glosa com base na mera alegação de erro no CFOP das notas fiscais de aquisição.

É de se dizer que a nota fiscal é o documento que comprova a operação realizada e, no caso presente, a glosa se deu justamente pelo fato de as aquisições terem se dado sem o pagamento da contribuição e é sabido que não dá direito a crédito aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da legislação que rege a matéria.

A adequação e correção das notas fiscais são essenciais para o reconhecimento do crédito postulado. Nesse sentido:

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

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

(...)

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE USO E PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. **A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais aquisições.** (...)” (Processo nº 13004.000019/2005-81; Acórdão nº 3201-007.256; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/09/2020)

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

**As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições**, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão. (...)” (Processo nº 10980.722973/2017-17; Acórdão nº 3201-006.152; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 20/11/2019)

Por fim, quanto as reiteradas alegações da recorrente, quanto a equiparação como Empresa Comercial Exportadora – ECE, acreditando existir tal distinção conceitual, quando invoca ser uma Industrial Exportadora, não se sustenta e consequentemente em nada compromete o *decisum* prolatado: a uma que não há dúvidas que exporta os produtos que industrializa, fato comprovado pelo *modus operandi* que registra as saídas destes produtos, a duas que como bem sinalizado pelo Auditor/Relator do Acórdão *a quo*, é que as ECEs constituídas sob qualquer formato societário, e que tenham dentre as suas atividades, a comercialização de mercadorias/produtos, à luz do que dispõe os arts. 966 a 1.195 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002, não se diferencia em seus aspectos formais, das demais pessoas jurídicas, entre as quais se individualiza tão-somente em função do seu objeto social. Frisa no item 72 do seu voto que “Não se objeta, pois, o contribuinte poder enquadrar-se como comercial exportadora comum”.

Importante frisar os argumentos da fiscalização que suportou a glosa, essencialmente motivado pela não incidência de tributos nas notas fiscais de entrada, fato que pela lógica legal veda aquisição de créditos no regime não-cumulativo.

Para a situação em tela, a legislação estabelece, no Art. 5º, Inciso III da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no Art. 6º, Inciso III da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que “a contribuição não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”.

Além disso, o o Art. 3º § 2º, inciso II da lei dispõe que: “Não dará direito a crédito o valor: 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.”

Logo, como a venda a comercial exportadora é isenta, e a saída da mercadoria também é isenta, esses produtos não geram direito a créditos.

Diante dessas conclusões entendo pela manutenção da glosa.

### **PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS” E “OUTROS INSUMOS:**

Nos termos do que consta no Recurso Voluntário as glosas realizadas nesse tópico estão relacionadas a:

“**o material de embalagem**, quando utilizado, serve, como pode ser abstraído do próprio nome, para dotar o produto final de condições de transporte e venda”. Por sua vez, “**os produtos intermediários** são os que “compõem a menor parte do processo produtivo, passando a fazer parte do mesmo na movimentação da matéria prima pelas etapas da industrialização, servindo, basicamente para a movimentação da matéria prima, produtos em processo e produtos acabados de uma etapa para outra do processo produtivo”.

Sobre esse item a fiscalização defendeu a glosa pelos seguintes motivos:

b) Glosa sobre “Produtos Intermediários” e “Outros Insumos”:

Excepcionados os registros da tabela abaixo, os demais itens relacionados como bens e serviços nesse grupo não se enquadram no conceito de insumo na acepção da legislação, pois conforme interpretação do art. 3º, II da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, do Art. 66, §5º da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e do Art. 8º, §4º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, não são comprovadamente aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto.

A DRJ por sua vez fez as seguintes argumentações para manter as glosas:

46. A primeira glosa alcançou o crédito sobre “PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS” E “OUTROS INSUMOS”, por não estarem relacionados à atividade produtiva, nos termos do art. 3º, caput, das Leis nº 10.367/2002 e 10.833/2003.

47. De outra parte, o manifestante contrapõe-se à glosa pressupondo que nesse grupo estariam os gastos com produtos intermediários, serviços agregados ao custo da matéria prima e material de embalagem.

48. Entretanto, essa correlação não foi explicitada pelo manifestante e não é possível inferi-la a partir da relação dos itens glosados pela autoridade decisória.

(...)

49. De todo modo, à **exceção do item relativo à manutenção de máquina e equipamentos**, os demais não se revelam em tese legalmente passíveis de gerar creditamento.

Nesse passo, o manifestante alega que "**o material de embalagem**, quando utilizado, serve, como pode ser abstraído do próprio nome, para dotar o produto final de condições de transporte e venda". Por sua vez, "**os produtos intermediários** são os que "compõem a menor parte do processo produtivo, passando a fazer parte do mesmo na movimentação da matéria prima pelas etapas da industrialização, servindo, basicamente para a movimentação da matéria prima, produtos em processo e produtos acabados de uma etapa para outra do processo produtivo".

Enfim, argumenta que tanto os **produtos intermediários** quanto o **material de embalagem** (imunizantes, fitas metálicas para amarração, películas plásticas para embalagem etc.) fazem parte do processo produtivo ou integram o produto final, na forma do Laudo Técnico, de modo que a glosa dos créditos sobre tais itens ofende ao princípio constitucional da não cumulatividade.

50. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 trata da questão relacionada ao material de embalagem:

(...)

51. Dessa forma, os materiais de embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, por se constituírem em gastos efetuados após a finalização do processo produtivo, não são considerados insumos nem geram crédito na apuração das contribuições.

52. Assim não fosse, resvalar-se-ia num conceito mais amplo de insumo, fundado no critério econômico, que é o aplicável na legislação do imposto de renda. No entanto, a jurisprudência do STJ rechaçou-o em definitivo.

53. Ainda com respeito a embalagens, as que foram adquiridas com o **fim específico de exportação** também terá sua análise contemplada no exame do último tipo de glosa.

54. A seu turno, os alegados gastos com **produtos intermediários** não foram especificados pelo requerente.

55. Em vista disso, a questão centra-se na distribuição do ônus probatório, isto é, a quem competiria demonstrar a procedência do direito: aquele que alega ou aquele que contesta. No caso vertente, a prova necessária ao deslinde da controvérsia é eminentemente documental.

(...)

58. Ante a fundamentação do ato de glosa da autoridade fiscal, o manifestante poderia ter explicitado os serviços, os produtos intermediários, a manutenção das máquinas e equipamentos, e, sobretudo, relacioná-los aos itens glosados no despacho decisório.

59. Não o fez com a sua inconformidade, não se comprova o fato constitutivo do alegado crédito.

60. No que concerne aos **serviços integrantes do custo da matéria prima**, o manifestante frisou especialmente os de "agenciamento e compras de madeira para exportação e de classificação e coordenação na compra de madeira", por agregarem-se aos custos da matéria prima adquirida e configurarem-se em parcela de seu processo produtivo (como no caso presente).

61. Tais elementos não se agregam ao custo sob o ponto de vista do conceito funcional de insumo, mas apenas sob o rechaçado conceito econômico.

62. Com efeito, eles sequer integram o processo produtivo, pois que o precede.

63. Portanto, está correta a glosa desse primeiro grupo.

Em sua defesa a recorrente sustenta que:

A Recorrente é Industrial Exportadora e adquire insumos para submeter ao processo de industrialização que desenvolve, processo este do qual os produtos intermediários que adquire são parte integrante e indissociável.

De fato, aquela verdade está bem posta o Laudo Técnico Anexo aos Autos que avalia e identifica o processo produtivo da Recorrente e informa a necessidade e consequente utilização de tais insumos (produtos intermediários) no processo produtivo os quais, por sua vez, são agregados ao produto final dando origem, com isso, ao direito ao aproveitamento do crédito não cumulativo.

(...)

E a natureza jurídica dos itens glosados (produtos intermediários e materiais de embalagem) está explícita nas notas fiscais de aquisição que foram apresentadas à fiscalização e que foram indevidamente glosadas.

De fato, tanto os produtos intermediários quanto o material de embalagem são adquiridos pela Recorrente mediante emissão de nota fiscal de venda pelo fornecedor e agregados ao produto final exportado.

Dentro desse tópico há os seguintes itens a serem avaliados: embalagens, produtos intermediários e serviços denominados de agenciamento e compras de madeira para exportação e de classificação e coordenação na compra de madeira.

Sobre as embalagens o recorrente destaca a sua utilização da seguinte forma:

#### 8. EMPACOTAMENTO

Dando sequência as atividades já descritas, o produto final é agregado em forma de pacote e amarrado com fitas metálicas. Além desses cuidados, os pacotes de pisos são envoltos com películas plásticas a fim de conferir condições adequadas de transporte e venda. Por fim, os pacotes são devidamente acondicionados em containers para envio ao porto.

Com relação aos materiais de embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003<sup>4</sup>, objeto do presente julgamento, em valorização ao princípio da colegialidade, esta Turma, de forma majoritária em outras composições, teceu considerações com as quais concordo:

---

<sup>4</sup> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O termo “armazenagem” previsto no referido dispositivo legal não pode ser interpretado como abrangendo apenas os gastos com aluguel de depósitos, ou outros procedimentos similares; primeiramente, porque a lei assim não delimitou ou restringiu e, em segundo lugar, por não se conceber uma operação de armazenagem desprovida de itens relacionados a embalagem de transporte, como caixas, pallets, fitas adesivas etc.

(...) a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu nesse sentido, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.125.253, ocorrido em 15 de abril de 2010, cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

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.

Também esta Turma Ordinária já decidiu nesse sentido, conforme se depreende da ementa a seguir reproduzida:

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de material de embalagem utilizado na movimentação de insumos e bens produzidos pelo contribuinte, ainda que exclusivamente no ambiente interno da indústria, dado tratar-se de produção de bens perecíveis, destinados ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos da lei. (**Acórdão nº 3201-006.152, de 20/11/2019**)

Portanto, devem ser revertidas as glosas relativas a material de embalagem para transporte, mas desde que atendidos os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido os bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados pela contribuição na aquisição. (**Acórdão nº 3201-007.896 – conselheiro Hécio Lafetá Reis**)

Dentro desse contexto, entendo por afastar as glosas sobre embalagens de acondicionamento (fitas metálicas para amarração, películas plásticas), utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte.

**Acerca das glosas sobre os produtos intermediários**, entendo que de fato, conforme mencionado pelo julgador de piso, caberia a recorrente, especificar que os gastos são necessários e diretamente relacionados ao processo produtivo, visto que dentro do tópico mencionado pela fiscalização foi informado os números das notas fiscais com créditos glosados (fls 64/65), documento fiscal notadamente apto, quando em relação a estes exista alguma previsão legal de benefício fiscal, como é o caso de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, assim capazes de serem perfeitamente identificados.

Essa afirmação se dá pelo fato de que cabe a este colegiado a análise sobre a essencialidade e relevância do “produto intermediário” posto que, diferentemente da embalagem” é um termo genérico e desprovido de determinação acerca do seu uso dentro das atividades da empresa.

Então, entendo que de conhecimento da relação do que foi glosado, não basta ao recorrente discorrer acerca do seu direito, cabe a comprovação e detalhamento sobre quais produtos intermediários se pretende creditar e em quais etapas do seu negócio esses produtos são utilizados.

Por essa razão mantenho a glosa sobre os produtos intermediários.

**Quanto aos serviços denominados de agenciamento e compras de madeira** para exportação e de classificação e coordenação na compra de madeira, o contribuinte atribui o seu direito a crédito nos seguintes fundamentos:

Os serviços em questão na forma como contratados pela Recorrente e realizados mediante emissão de nota fiscal de prestação de serviços são agregados ao custo da matéria e por fim ao produto final exportado.

Não há como negar que os serviços em questão (cujas notas fiscais foram ao devido tempo disponibilizadas ao agente fazendário) são parte integrante do custo da matéria prima aplicada no processo de industrialização agregado pela então Requerente em seu processo produtivo.

Se o preço dos serviços é parte integrante do custo final da matéria prima, como efetivamente é, e esteve sujeito à incidência do PIS e da Cofins como receita da prestação do serviço (e esteve em todos os casos da Recorrente) deve ele fazer parte da base de cálculo do Crédito de PIS e Cofins.

Ocorre que a tomada de crédito no regime da não-cumulatividade sobre insumos não se limita ao fato do insumo ser parte integrante do custo final da matéria prima. Conforme já mencionado acima, faz-se necessário que o serviço seja indispensável para atividade fim da empresa, o que neste caso entendo por não ser. Fato que caberia a Recorrente ter demonstrado a sua imprescindibilidade!

Assim, entendo que “serviço de agenciamento”, não obstante seu importante papel desempenhado no contexto sob análise, não se vislumbra sua subsunção ao conceito de insumos, ao que devendo-se, portanto, ser mantidas as glosas respectivas.

A recorrente alega ainda seu direito ao crédito sobre Itens de **Manutenção de Máquinas e Equipamentos, encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado e encargos de amortização de edificações e benfeitorias**, contudo cabe destacar que o julgado de piso esclareceu não ter ocorrido glosa e sim a utilização do crédito, vejamos:

Inicialmente, é preciso observar que não se justifica a inconformidade deduzida contra glosas que efetivamente não ocorreram, a saber: **manutenção de máquinas e equipamentos, encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado e encargos de amortização de edificações e benfeitorias. Os créditos sobre tais itens, nos valores declarados no Dacon, foram integralmente mantidos pela Fiscalização. Entretanto, eles foram totalmente utilizados na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das operações tributadas no mercado interno, não restando crédito apurado no período.**

Quanto ao pedido de **atualização monetária dos créditos**, ratifico, conforme feito pela DRJ o entendimento sumulado no CARF:

**Súmula CARF nº 125:** No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Por fim, a recorrente pede que seja realizada a **prova pericial contábil** e apresenta seus quesitos, tal como feito na Manifestação de Inconformidade.

Sobre o requerimento entendo que não há necessidade visto que o caso não possui complexidade que justifique uma perícia, os elementos que constam nos autos são suficientes para que este colegiado enfrente a matéria posta em debate e por essa razão indefiro o pleito.

Diante do exposto dou parcial provimento ao recurso Voluntário apenas para reverter a glosa sobre as embalagens de acondicionamento (fitas metálicas para amarração, películas plásticas), utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre as embalagens de acondicionamento (fitas metálicas para amarração, películas plásticas), utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Fl. 22 do Acórdão n.º 3201-008.386 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10280.902446/2012-77