



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.721458/2014-36  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-008.506 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de maio de 2021  
**Recorrente** GRANDE MOINHO CEARENSE SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da impugnação ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da impugnação e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. FERRAMENTAS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Para fins de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, é do contribuinte o ônus de provar que os bens e serviços adquiridos são essenciais ou relevantes para a produção de bens para venda ou para a prestação de serviços.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.**

No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.**

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. FERRAMENTAS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.**

Para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa, é do contribuinte o ônus de provar que os bens e serviços adquiridos são essenciais ou relevantes para a produção de bens para venda ou para a prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento de direito de defesa; e II - no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para reverter as glosas de créditos em relação a (1) embalagens para transporte, que não eram incorporadas aos produtos durante o processo de fabricação, vencidos na matéria os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (relator), que lhe negavam provimento; e (2) fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda, todos da mesma empresa, vencidos na matéria os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (relator) e Márcio Robson Costa, que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade,

Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 429 a 439) interposto em 12/06/2018 contra decisão proferida no Acórdão 08-42.396 - 3ª Turma da DRJ/FOR, de 22 de março de 2018 (e-fls. 408 a 418), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Cuida o presente de impugnação manejada pela pessoa jurídica acima identificada (doravante denominada impugnante) contrária ao lançamento fiscal efetuado pela autoridade tributária, que constatou a insuficiência de recolhimento das contribuições sociais decorrente do aproveitamento indevido de crédito nos anos-calendário 2009 e 2010.

Assim, o procedimento fiscal n.º 0310100.2013.00201 resultou na lavratura de autos de infração, em 17/02/2014, com juros de mora apurados até 02/2014, incidentes sobre as contribuições sociais: a) Cofins, fls. 261 a 267, no total de **R\$ 1.233.416,13**; e b) PIS/Pasep, fls. 251 a 257, de **R\$ 267.782,43**.

O lançamento foi notificado à impugnante em 20/02/2014 (fl. 275), por via postal, e a impugnação apresentada em 13/03/2014 (fls. 278 a 284), portanto dentro do trintídio legal.

### **Termo de Verificação Fiscal (fls. 270 a 273)**

De modo sucinto e objetivo, a autoridade tributária delimitou o escopo do procedimento fiscal: a averiguação da legitimidade dos créditos da não-cumulatividade nos anos-calendário 2008 a 2010, tendo glosado parte dos descontos apropriados pela impugnante porquanto se tratavam de a) ferramentas não dedutíveis, b) embalagens de transporte, que não eram incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e c) fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos comerciais da empresa.

Como resultado da glosa, houve a redução dos valores a serem ressarcidos ou compensados, objetos de processos administrativos próprios, assim como o lançamento, nos meses de janeiro, fevereiro e agosto de 2009 e setembro a dezembro de 2010, das contribuições sociais devidas, dado que os créditos residuais não foram bastantes para absorver os valores de PIS/Pasep e Cofins apurados.

### **Impugnação (fls. 278 a 284)**

De modo igualmente lacônico, mas direto, a impugnante ressalta que as embalagens para transporte e os serviços de frete são indispensáveis para o exercício normal da atividade empresarial desempenhada.

Destaca que as embalagens são empregadas no deslocamento da farinha de trigo aos pontos de venda, necessárias também à boa conservação das propriedades do derivado e da higidez ao consumo humano, afora facilitarem o transporte, a guarda e o estoque. Já o frete é indispensável para comercialização do produto, e deve ser considerado insumo. Por fim, os mesmos argumentos são aplicados à dedutibilidade das ferramentas empregadas no processo de industrialização do trigo e de seus derivados.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 08-42.396 - 3ª Turma da DRJ/FOR, resultou em uma decisão de improcedência da impugnação, ancorando-se nos seguintes fundamentos: (a) que somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens (aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva); (b) que insumos não podem ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que seja consumido ou que produza despesa necessária à atividade da empresa; (c) que o fato de as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, incluírem dentre as possibilidades de desconto os créditos calculados em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, evidencia que o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo; (d) que as Instruções Normativas SRF n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004, não extrapolaram os limites legais; (e) que a embalagem adicionada ao produto em fase posterior à fabricação, denominada embalagem de transporte, não pode ser conceituada como insumo; (f) que, por força do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, a autoridade julgadora está vinculada ao disposto nas Soluções de Consulta Cosit, e cita as de n.º 99.026/2017 e n.º 99.032/2017, que se posicionam no sentido de que a aquisição de embalagens de transporte ou armazenagem não autoriza a apuração de crédito; (g) que o frete entre o estabelecimento industrial e os pontos de venda da empresa não é insumo da produção (art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003) e nem frete na operação de venda (art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833, de 2003); (h) que cabia à impugnante demonstrar que as ferramentas relacionadas eram empregadas diretamente no processo produtivo e que nele se desgastavam; (i) que a prova documental deve ser apresentada conjuntamente com a defesa, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual; e (j) que o pedido de perícia apresentado foi genérico, sem a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados e apresentação do nome, endereço e da qualificação profissional do seu perito.

Cientificada da decisão da DRJ em 23/05/2018 (Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 426), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 12/06/2018 (e-fls. 429 a 439), argumentando, em síntese, que: (a) a legislação é clara ao permitir que o contribuinte realize o creditamento dos valores relativos aos insumos utilizados na sua atividade; (b) todos os valores indicados como crédito decorrem da aquisição de insumos – aí incluídas as embalagens – utilizados, de forma indispensável, no seu processo produtivo e de venda de trigo; (c) a diferença entre as embalagens de apresentação e de transporte é apenas a nomenclatura; (d) as embalagens de transporte são imprescindíveis à boa conservação das propriedades desse derivado do trigo e de sua higidez para o consumo humano no deslocamento entre o moinho e os diversos postos de venda; (e) a produção não teria condições de ser escoada se não fosse embalada adequadamente, e por isso as embalagens integram o processo produtivo; (f) o deslocamento da farinha é imprescindível ao normal exercício das atividades, e o frete para esse deslocamento representa um insumo a ser considerado no custo de seus produtos; (g) é presumível, diante do uso intenso e de suas características, que as ferramentas foram utilizadas no processo produtivo e que, por consequência, são imprestáveis para reaproveitamento; (h) a comprovação do uso das ferramentas no processo produtivo dependeria de prova documental e, possivelmente, técnico-pericial, ambas rejeitadas pela DRJ; e (i) o indeferimento dos pedidos de produção de prova documental e técnico-pericial caracterizou o cerceamento do direito de defesa.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### **Do cerceamento do direito de defesa**

Reclama a recorrente que “não se pode negar o direito de produção de provas simplesmente por entender que o único momento em que estas seriam admitidas é por ocasião da apresentação da defesa escrita perante a primeira instância administrativa”, e complementa dizendo que, “da mesma forma, não se pode negar um pedido de perícia técnica, pelo fato de o pedido inicial vir desacompanhado de todos os dados que podem ser perfeitamente fornecidos logo após a publicação do despacho que a deferir”.

Pede, então, que se anule “o indeferimento dos pedidos de produção de prova documental e técnico-pericial”.

Antes de analisarmos as razões que motivaram a negativa da DRJ, é interessante olharmos a íntegra do pedido formulado na impugnação (e-fl. 149):

3. Resta demonstrado, portanto, a existência do crédito e o acerto da compensação realizada e, conseqüentemente, a completa invalidade da cobrança de que se cuida.
- 4. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos, pela realização de perícia, etc. Tudo desde logo requerido.** (grifei)
5. Face ao exposto, pede a Vossa Senhoria para julgar no todo IMPROCEDENTE a presente ação fiscal, determinando o arquivamento do respectivo processo administrativo.

Conforme se depreende da leitura do texto acima reproduzido, o pedido de produção de provas e, especialmente, o pedido de realização de perícia, apresentados na peça impugnatória ao Auto de Infração, são genéricos e protocolares. O pedido de perícia, por exemplo, não indica sequer a motivação, e muito menos o objeto e o alcance desejado.

Ao analisar a impugnação apresentada, a DRJ indeferiu, de forma justificada, tanto o pedido para a juntada posterior de novas provas quanto o pedido para realização de perícia. E o fez porque a lei expressamente o determina.

Quanto à possibilidade de apresentação de novas provas no processo administrativo fiscal, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, é taxativo ao dispor que a prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de se fazer a apresentação em outro momento processual:

Art. 16. ...

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

É interessante também notar que, não obstante a irresignação da recorrente, não há qualquer pedido no processo para a juntada de novas provas após a apresentação da impugnação, o que poderia ter sido feito com base no § 5º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, acima reproduzido.

No que diz respeito à perícia, o inciso IV do art. 16. do Decreto n.º 70.235, de 1972, traz de forma expressa os requisitos necessários para que o pedido formulado possa ser apreciado pela autoridade julgadora, que decidirá, de forma justificada, nos termos do art. 18 do mesmo Decreto n.º 70.235, de 1972, pelo seu deferimento ou indeferimento.

A falta de atendimento a esses requisitos prejudica, ou até mesmo impede, a tomada de decisão da autoridade julgadora, uma vez que afeta sua análise sobre a necessidade, prescindibilidade ou impraticabilidade da realização da perícia. É por essa razão que o § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe que o pedido de perícia feito sem o atendimento aos requisitos do inciso IV do art. 16 é considerado não formulado:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

...

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

...

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso em exame, o pedido de perícia foi por demais genérico, não atendendo a qualquer dos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, por isso, nos termos do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, deve ser considerado não formulado.

Correta, portanto, a posição da DRJ ao indeferir os pedidos para a produção de novas provas e para a realização de perícia.

### **Do conceito de insumo**

Tendo em vista que a presente lide foi instaurada a partir da irrisignação da recorrente em relação às glosas de créditos de contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa (relativos a ferramentas, embalagens de transporte e transporte de produtos acabados entre estabelecimentos), que resultou na lavratura de Auto de Infração para a constituição de crédito tributário por insuficiência de pagamento, é fundamental que se esclareça o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, 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 combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, 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 combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de

bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizermos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos alugueis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei n.º 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de Cofins relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de contribuições não-cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não-cumulativa das contribuições, foram publicadas a IN SRF n.º 247, de 2002, e a IN SRF n.º 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF n.º 247, de 2002, e pela IN SRF n.º 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “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”. Eis a ementa:

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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. 3º, 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 reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames

4. Sob o rito do art. 543-C 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.

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170 não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de

serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juíz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/pisconfins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das contribuições não-cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final**.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

**1º** - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

**2º** - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

**3º** - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias."

Daí a conclusão de que:

"a adequada compreensão de **insumo**, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender **todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.**"

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Em resumo, é de se definir como **insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**" (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

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

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

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

*"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Cambpell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas impostas pela fiscalização e reclamadas pela recorrente.

### **Das embalagens de transporte**

Segundo a informação fiscal de e-fls. 120 a 122, “a empresa incluiu indevidamente no cálculo do crédito do PIS e Cofins a aquisição de embalagens consideradas de

transporte, que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, se destinam a facilitar o transporte dos produtos acabados”, e, por entender que tais embalagens de transporte não geram direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, a fiscalização procedeu à sua glosa, que foi ratificada pela DRJ.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta, de forma enfática, que o conceito de insumo alcança as embalagens de transporte, uma vez “que elas são absolutamente indispensáveis para o normal exercício da atividade da recorrente”.

Acrescenta que “todos os valores indicados pelo recorrente como crédito na apuração do PIS/COFINS decorrem da aquisição de insumos – aí incluídas as *embalagens* – utilizados no seu processo produtivo e de venda de trigo, de forma indispensável”.

Diz que não há diferença entre as “embalagens de apresentação”, que segundo a DRJ dariam direito a crédito, e as “embalagens de transporte”, a não ser a nomenclatura dada pelo órgão julgador.

Questiona como as embalagens de transporte “podem ser *essenciais* (conforme foi mencionado textualmente no próprio julgado administrativo) e, ainda assim, não gerarem crédito ao produtor/industrial”.

Assevera que “é mais que evidente que tais embalagens são imprescindíveis à boa conservação das propriedades desse derivado do trigo e de sua higidez para o consumo humano no deslocamento entre o moinho e os diversos postos de venda espalhados pelo território nacional”, e que “é óbvio, assim, que integram o processo produtivo, pois a produção não teria condições de ser escoada se não embalada adequadamente”.

Cita jurisprudência do Carf e traz a ementa exarada no REsp 1.221.170.

Em primeiro lugar, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, e não, como defende a recorrente, para as atividades desenvolvidas pela empresa.

Por isso que algo essencial à boa conservação do produto e ao escoamento da produção, se incorporado ao produto após o processo produtivo, não se amolda ao conceito de insumo definido pelo STJ. Nunca é demais destacar que o que importa, para efeitos de creditamento, é que o bem ou serviço seja essencial (ou relevante) ao processo produtivo. Ir além disso, como bem destacou o Juiz Federal Andrei Pitten Velloso, “implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça”.

Mas ainda que se admitisse que as embalagens para transporte fizessem parte do processo produtivo da recorrente, seria de se averiguar se essas embalagens são efetivamente essenciais e relevantes à produção.

Socorrendo-nos mais uma vez da decisão exarada no REsp 1.221.170, de observância obrigatória por parte deste colegiado por força do disposto no § 2º do art. 62 da Portaria MF n.º 343, de 2015 (RICarf), é forçoso reconhecer que não.

O Ministro relator Napoleão Nunes Maia, em seu voto, ao tratar do que é essencial para a produção de um bem, se utilizou do exemplo da elaboração de um bolo para afirmar que o calor do forno é indispensável para a obtenção do resultado esperado, ao contrário do papel utilizado para envolver esse bolo.

13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o *insumo* do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?

14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo *insumo* da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a *essencialidade* dos demais componentes que entram na sua elaboração.

Ora, o papel que envolve o bolo é justamente a embalagem de transporte discutida no presente processo, uma vez que ambas apresentam a mesma função de conservação.

Pelas razões expostas, entendo que devam ser mantidas as glosas feitas pela fiscalização em relação às embalagens de transporte.

### **Do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos**

A fiscalização também glosou os “fretes contratados para transporte de produtos acabados para estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica”.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa sob o argumento de que esse tipo de frete “a) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que se realiza após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado e b) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com a finalidade de facilitar a comercialização”.

A recorrente, irressignada, reclama que “a interpretação dada aos fatos, bem como ao direito aplicável a estes é por demais *restritiva* e prejudicial ao contribuinte”, e, sob o argumento de que “o deslocamento da farinha é imprescindível ao normal exercício das atividades do recorrente”, afirma que “o frete que lhe é correlato indiscutivelmente representa um insumo a ser considerado no custo de seus produtos, podendo ser aproveitado para créditos de PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10637/02”. Cita jurisprudência do Carf.

Aqui vale a mesma observação feita em relação às embalagens de transporte, qual seja, de que a essencialidade a ser apurada para a caracterização de um bem ou de um serviço como insumo gerador de crédito, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, diz respeito ao processo produtivo, e não às atividades desenvolvidas pela empresa.

E como esse frete ocorre para além da finalização do processo produtivo, não há como considerá-lo como insumo para fins do disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Esse ponto também foi expressamente abordado no REsp 1.221.170, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa que, a exemplo da recorrente, atuava no ramo de produção de alimentos. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

**Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

É de se observar ainda que o frete para a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, que insumo da produção definitivamente não é, também não se enquadra na hipótese de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referida no excerto acima reproduzido, uma vez que não se trata de “frete na operação de venda”.

Esse é o entendimento a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais em julgado recente, onde, por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte:

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão nº 9303-010.724, de 17 de setembro de 2020)

Dessarte, em consonância com o REsp 1.221.170, entendo que devam ser mantidas as glosas feitas pela fiscalização em relação ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

### **Das ferramentas**

A fiscalização glosou ainda os créditos da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa referentes a uma série de ferramentas adquiridas pela recorrente.

A DRJ manteve a glosa, argumentado que a impugnação apresentada foi lacônica e que não trouxe elementos de prova capazes de demonstrar que as ferramentas: a) foram utilizadas na fabricação ou produção dos bens destinados à venda; b) sofreram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; e c) não foram incluídas no ativo imobilizado.

A recorrente nega ter sido “*lacônica* quanto à afirmação de que as ferramentas foram utilizadas diretamente no processo produtivo e que, por conseguinte, se tornariam imprestáveis para reaproveitamento”. Afirma que “embora seja um fato presumível, diante do uso intenso e das características de tais equipamentos”, isso não pode ser comprovado “a contento, por conta do indeferimento no pedido do recorrente para produzir provas (documental e pericial)”.

Observando a lista de ferramentas glosadas pela fiscalização (e-fls. 123 e 124), verificamos que se tratam de ferramentas de uso geral, aptas a serem utilizadas em qualquer atividade da empresa, produtiva ou não. Nessa lista podemos identificar alicates, amperímetros, chaves canhão, chaves combinadas, chaves de fenda, chaves philips, chaves allen, martelos, rebidadeiras, trenas, espátulas etc.

Era de se esperar que a recorrente fizesse um mínimo de esforço para trazer aos autos algum elemento de prova que amparasse seu direito ou algum argumento que ajudasse na formação da convicção da autoridade julgadora. Mas o que se observa é que em momento algum a recorrente especificou onde as ferramentas foram utilizadas. Aliás, sequer foi mencionado pela recorrente o nome das ferramentas objeto da lide.

Dizer simplesmente “que as ferramentas foram utilizadas diretamente no processo produtivo” não garante o direito à recorrente. E justificar a falta de provas pelo indeferimento dos pedidos genéricos de juntada posterior de documentos e de perícia é querer se desincumbir de um ônus probatório que sabidamente é seu.

Importante ainda destacar que no caso concreto analisado no REsp 1.221.170, que tinha como parte uma empresa produtora do ramo alimentício, o STJ negou o direito ao crédito das ferramentas adquiridas, sob o argumento de “que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto”.

Dessa forma, entendo como correta a glosa dos créditos relativos à aquisição de ferramentas pela recorrente, conforme procedido pela fiscalização.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vênia, divirjo em parte, do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor em relação aos temas referentes as glosas de (i) embalagens para transporte, que não eram incorporadas aos produtos durante o processo de fabricação e (ii) fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda, todos da mesma empresa.

Com relação à glosa de embalagens para transporte, que não eram incorporadas aos produtos durante o processo de fabricação, compreendo que a Recorrente faz jus ao creditamento.

A Recorrente é empresa que se dedica a atividade de produção de farinha de trigo sendo que as embalagens são utilizadas de forma indispensável em sua atividade, eis que tais embalagens de transporte são imprescindíveis à boa conservação das propriedades do derivado do trigo e de sua higidez para o consumo humano no deslocamento entre o moinho e os diversos postos de venda.

Acrescente-se, ainda, as embalagens que se destinam ao transporte dos produtos acabados, para garantir a integridade física dos materiais/produtos podem gerar direito ao creditamento relativo às suas aquisições, em especial, considerando que a Recorrente tem sua atividade voltada para a produção e venda de farinha de trigo.

Com razão a Recorrente quando afirma que a produção não teria condições de ser escoada se não fosse embalada adequadamente, sendo o deslocamento da farinha devidamente embalada imprescindível ao normal exercício das suas atividades.

Em recente julgado a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, por unanimidade de votos, decidiu que independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos. Reproduz-se a ementa do julgado:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 INSUMOS.

CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE

O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.” (Processo n.º 13804.002611/2005-00; Acórdão n.º 9303-011.240; Relator Conselheiro Valcir Gassen; sessão de 10/02/2021)

#### Do voto condutor destaque:

“Já no que tange os materiais de embalagem para transporte assinala-se que está correta, sob o prisma do exposto acima acerca do conceito de insumo, a decisão recorrida, pois esses produtos se verificam essenciais e relevantes no processo produtivo, uma vez que possuem a finalidade de manter o produto em condições adequadas para ser estocado e transportado.”

#### Ainda da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições. (...)” (Processo n.º 16349.000356/2009-99; Acórdão n.º 9303-009.049; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 17/07/2019)

#### Desta Turma de Julgamento tem-se a seguinte decisão:

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

Null

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

No regime da não cumulatividade das contribuições, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados na embalagem para transporte, cujo objetivo é a preservação das características do produto vendido, precipuamente em se tratando de produto destinado à alimentação humana. (...)” (Processo n.º 13851.720072/2006-00; Acórdão n.º 3201-007.733; Relator Conselheiro Hércio Lafeté Reis; sessão de 26/01/2021)

Assim, é de se prover o Recurso Voluntário no tema.

No que se refere à glosa dos fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda da Recorrente, compreendo que também possui razão em seu pleito recursal.

Esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, havia firmado entendimento, por unanimidade de votos, que tais dispêndios são aptos a gerar crédito das contribuições. Ilustro o posicionamento com acórdãos de relatorias dos Conselheiros Hécio Lafeté Reis e Charles Mayer de Castro Souza:

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

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

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País. (...)” (Processo nº 10980.722973/2017-17; Acórdão nº 3201-006.152; Relator Conselheiro Hécio Lafeté Reis; sessão de 20/11/2019)

A decisão em tal processo restou assim redigida, na parcela que interessa ao caso:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) reverter as glosas relativas às despesas com fretes pagos no transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para armazéns gerais, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter havido pagamento das contribuições nessas operações;”

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

“NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador. (...)” (Processo

n.º 10880.953117/2013-14; Acórdão n.º 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/08/2018)

No mesmo sentido é o julgado adiante transcrito da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...)” (Processo n.º 16349.000281/2009-46; Acórdão n.º 9303-009.736; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 11/11/2019)

Tem-se também:

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. (...)” (Processo n.º 10640.901519/2012-77; Acórdão n.º 3302-009.731; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 21/10/2020)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário na matéria.

Importante consignar, que a própria Recorrente possui precedentes do CARF em seu favor no que tange às glosas aqui em debate (glosa das embalagens e glosa dos custos com o frete de produto acabado entre estabelecimentos).

A 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, desta 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos no processo n.º 10380.902748/2016-41 assim decidiu:

“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos à glosa das embalagens e à glosa dos custos com o frete de produto acabado entre estabelecimentos.”

Tal decisão possui a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.” (Processo n.º 10380.902748/2016-41; Acórdão n.º 3301-009.611; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 29/01/2021)

No mesmo sentido os Acórdãos n.ºs 3301-009.606, 3301-009.609, 3301.009.610 e 3301.009.615 todos em que figura como parte a Recorrente.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para reverter as glosas de créditos em relação a (1) embalagens para transporte, que não eram incorporadas aos produtos durante o processo de fabricação (2) fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda, todos da mesma empresa.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade