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

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10380.906590/2012-54

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10380.906590/2012-54 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **3301-010.620 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 28 de julho de 2021 |
| **Recorrente** | ITAUEIRA AGROPECUARIA S A |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os produtos que estão submetidos ao regime monofásico, mas adquiridos para serem reintroduzidos no processo produtivo, utilizados como insumos na fabricação de produtos a serem colocados à venda ou na prestação de serviços, são passíveis de apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, pallets e cantoneiras, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito sobre o material de embalagem, bem como combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-010.615, de 28 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.905515/2012-76, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente), Juciléia de Souza Lima, Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Morais, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## 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 PER/DCOMP transmitida para compensação de créditos da Cofins não cumulativa apurados sobre despesas de insumos vinculadas às receitas não tributadas e auferidas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004.

Para análise dos créditos pleiteados o PER/DCOMP recebeu tratamento manual, na qual a fiscalização realizou a apuração dos créditos e do processo produtivo da contribuinte.

Nos termos da informação fiscal, a empresa produzia e vendia frutas "in natura", tanto para o mercado interno como para o exterior. No mercado interno, as receitas de vendas das frutas (capítulo 8 da TIPI) estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, conforme art. 28, III da Lei nº 10.865/2004.

Para a apuração dos insumos, a fiscalização utilizou como fundamento o art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 e realizou as glosas sobre pallets e cantoneiras utilizados como materiais de embalagem no transporte dos produtos, sustentando que somente dão direito ao crédito da Cofins as aquisições de embalagens que acondicionam diretamente os produtos.

A fiscalização também realizou a glosa dos combustíveis e lubrificantes adquiridos de revendedores, mas não porque não são insumos, mas sim, porque estes produtos não são tributados quando comercializados pelo revendedor, já que sujeita à incidência monofásica no revendedor. Assim, por não ser tributado na compra, aplicou o disposto no art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003 para vedar o crédito.

Com as glosas realizadas, a fiscalização reconheceu apenas parte do crédito pleiteado.

Com base na informação fiscal, o despacho decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, com a consequente homologação da compensação até o limite do crédito reconhecido.

Notificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade objetivando reverter as glosas, mas foi julgada improcedente pela Turma da DRJ.

Apesar de tratar os insumos à luz do REsp n. 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit n. 05/2018, sustentou que o material de embalagem utilizado no transporte não pode ser considerado insumo, pois aplicado pós processo produtivo, na fase comercial do produto acabado. Assim, não é qualquer despesa que será considerada insumo, mas tão somente aquelas relacionadas com bens e serviços que sejam essenciais e relevantes para o processo produtivo ou na prestação de serviços.

Documento nato-digital

Quanto aos combustíveis e lubrificantes, utilizou a Solução de Consulta Cosit nº 496/2017 para sustentar que não existe vedação legal para o crédito de produtos com a incidência monofásica, desde que os produtos sejam utilizados como insumos no processo produtivo. Assim, apesar de reconhecer a possibilidade de creditamento sobre essas aquisições, mesmo sem tributação no posto de gasolina, tendo em vista que houve a incidência concentrada na refinaria, manteve as glosas, mas desta vez pelo argumento de falta de comprovação sobre qual equipamento do processo produtivo esses combustíveis foram utilizados.

Notificada da r. decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário para devolver a matéria, conforme síntese abaixo:

Em PRELIMINAR, argumenta inovação de fundamento para manutenção da glosa sobre combustíveis e lubrificantes;

- Sustenta que na informação fiscal, bem como no despacho decisório, o fundamento para a glosa de créditos sobre as aquisições de Combustíveis e Lubrificantes ocorreram em razão da vedação legal, nos termos do inciso II, §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;

- Por sua vez, a DRJ, ao apreciar a matéria, utilizou fundamentação jurídica totalmente diversa da Decisão de origem, mantendo as glosas de combustíveis e lubrificantes a necessariamente de comprovar, nos autos, que os produtos teriam sido utilizados no processo produtivo;

- Assim, a DRJ, apesar de reconhecer a possibilidade de creditamento nas aquisições de produtos com alíquota zero ou sem incidência de contribuição nas entradas, pois submetidas ao regime monofásico, lubrificantes e combustíveis, manteve a decisão da Fiscalização por suposta "falta de provas no processo"

- Ressalta que, apesar de ser ônus do contribuinte a comprovação de que os lubrificantes e combustíveis foram utilizados em máquinas e equipamentos da produção, no curso da Fiscalização essa comprovação não foi solicitada à Recorrente, realizando-se a glosa por uma questão puramente de direito, restando caracterizando o cerceamento do direito de defesa;

- Na Informação Fiscal, que fundamentou o Despacho Decisório, consta como causa do indeferimento somente a interpretação por parte da decisão singular na existência de vedação legal de ressarcimento sobre aquisições de produtos de incidência monofásica;

- Diante da inovação na fundamentação para manutenção da glosa, requer a nulidade da decisão da DRJ, por cerceamento do direito defesa da Recorrente;

- Subsidiariamente requer conversão dos autos em diligência para que a Fiscalização solicite à Recorrente todos os documentos que demonstrem a utilização dos lubrificantes e combustíveis nas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, em observância ao princípio da verdade material.

Documento nato-digital

No MÉRITO, trata do conceito de insumos e do entendimento do STJ proferido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 para tratar dos critérios de relevância e essencialidade dos insumos pra o processo produtivo;

- Sustenta que a configuração de um gasto como insumo depende da análise do ramo da atividade do contribuinte, a pertinência do item no processo produtivo, a essencialidade do insumo no processo e a possibilidade de emprego direto ou indireto na produção ou serviço;

- Afirma que a mercadoria produzida, transportada e acondicionada pela Recorrente é sensível ao meio externo, devendo esta atender as normas de higiene, limpeza e segurança estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA);

- Os pallets e cantoneiras são embalagens para o acondicionamento da mercadoria no transporte, obedecendo-se as regras de higiene, limpeza e conservação dos produtos, estabelecidos pela Anvisa e o MAPA;

- A utilização das embalagens para transportes é uma exigência legal, tendo em vista o que dispõe Instrução Normativa Conjunta da Anvisa e MAPA, INC n. 02/2018, que veio disciplinar e regular os procedimentos de aplicação de rastreabilidade de transportes;

- Esses insumos se enquadram no critério b, b.1 e b.2 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, qual seja: "(...) b) já o critério da relevância "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: b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2)"por imposição legal".(...)";

- Os produtos da Recorrente não podem ter qualquer contato com o chão, ou qualquer impacto, tudo para evitar a contaminação ou lesão à fruta, o que o tornaria inconsumível ou fora do padrão de qualidade exigido pelas autoridades sanitárias;

- Há pertinência da solicitação dos créditos referentes aos pallets, cantoneiras ou qualquer outra embalagem para transporte, uma vez que a embalagem para transporte é relevante e essencial à atividade produtiva da Recorrente;

- Requer correção monetária dos créditos objeto do pedido de ressarcimento;

- Cita decisão do STJ que trata da oposição por parte do Fisco no reconhecimento do crédito pleiteado, impedindo que contribuinte utilize o referido crédito, sendo legítima a atualização monetária do crédito pleiteado, caso contrário estará caracterizado o enriquecimento sem causa do Fisco.

É o relatório.

Documento nato-digital

## 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 atende os requisitos da legislação.
>
> Cinge a controvérsia na análise de créditos de Cofins apurados sobre despesas de insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no mercado interno e tributados por alíquota zero.
>
> Conforme relato acima, quase a totalidade dos créditos pleiteados foram reconhecidos, restringindo-se a fiscalização em realizar apenas duas glosas:
>
> 1 – material de embalagem utilizados para o transporte das frutas, como pallets e cantoneiras;
>
> 2 – combustíveis e lubrificantes adquiridos de postos de gasolina.
>
> Preliminarmente, deve-se analisar a glosa número 2, tendo em vista o requerimento de nulidade formulado pela Recorrente.
>
> A Recorrente argumenta inovação realizada pela d. DRJ ao julgar sua manifestação de inconformidade. Isso porque o fundamento jurídico para a glosa presente no despacho decisório foi tão somente o artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003, que veda a apuração de crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos à contribuição.
>
> Por sua vez, continua a Recorrente, a d. DRJ inovou os fundamentos da glosa. Apesar de reconhecer a possibilidade de créditos de combustíveis e lubrificantes adquiridos de posto de gasolina, mesmo sem tributação já que houve incidência monofásica no produtor, os nobres julgadores mantiveram a glosa por outros argumentos, quais sejam, falta de demonstração de que os produtos foram utilizados no processo produtivo.
>
> Assiste razão à Recorrente e a inovação operada pela d. DRJ representa grave ofensa ao direito de defesa e contraditório, já que em nenhum momento a fiscalização solicitou essa demonstração, realizando a glosa por argumentos estritamente de direito: vedação legal para apuração de crédito sobre aquisições não sujeitas à incidência das contribuições.
>
> Em nenhum momento foi franqueada ao contribuinte a possibilidade de apresentação de documentos para fins de demonstrar a vinculação dos combustíveis ao processo produtivo. Isso nem mesmo foi cogitado pela fiscalização, satisfazendo-se com uma fundamentação puramente jurídica.
>
> A fiscalização afirmou que os combustíveis e lubrificantes estão sujeitos ao regime de incidência monofásica das contribuições. Com isso, quando o posto de gasolina revende o combustível, na operação não há incidência das contribuições, visto que a tributação ficou concentrada no produtor.
>
> Como a Recorrente adquiriu os combustíveis e lubrificantes no posto de gasolina, tais produtos estavam com alíquota zero, aplicando-se a vedação para o crédito prevista no artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003.
>
> O argumento é bem sucinto, sem maiores detalhes sobre se o produto é insumo ou não, vejamos:

> 6. Também foram glosados os créditos referentes a despesas com combustíveis e lubrificantes adquiridos de revendedores (postos de gasolina). Por estarem sujeitos à incidência monofásica no produtor, tais produtos não são tributados quando comercializados pelo revendedor. Assim, as aquisições desses produtos pela interessada não estavam sujeitas à incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, não configurando hipótese geradora de crédito nos termos do inciso II, §2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Na análise da manifestação de inconformidade, a d. DRJ trouxe à lume a Solução de Consulta Cosit nº 496/2017 para sustentar a possibilidade de crédito na aquisição de insumos submetidos ao regime monofásico, mesmo que adquirido do revendedor (sem tributação).

Isso porque há tributação na cadeia produtiva, embora no regime monofásico, e vedar o aproveitamento de crédito se o produto for utilizado como insumo representa ofensa à não cumulatividade:

> 51. Deveras, caso a pessoa jurídica adquira, para utilização como insumo ou para incorporação ao seu ativo imobilizado, o bem sujeito à cobrança concentrada das contribuições de atacadista ou varejista (geralmente contemplados por alíquota zero) haveria alguma possibilidade de aplicação da vedação de desconto de créditos em comento, dada a desoneração do elo comercial imediatamente anterior. Todavia, não se pode olvidar que a sistemática de cobrança concentrada das contribuições não promove desoneração das contribuições na cadeia econômica total dos produtos contemplados, mas apenas concentra a tributação que seria aplicada em toda a cadeia em um elo escolhido (exatamente por isso as alíquotas da concentração tributária geralmente são superiores às alíquotas modais). Assim, na hipótese em análise, conquanto ocorra o incidente de a etapa imediatamente anterior ser contemplada por alíquota zero das contribuições, deve prevalecer a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos (não se aplicando a vedação em lume), sob pena de onerar duplamente a cadeia econômica dos produtos contemplados pela concentração tributária (por meio da imposição de alíquotas majoradas em um determinado elo e por meio da vedação de desconto de créditos).
>
> Assim, como no caso dos veículos acima relatado, não se pode dizer que combustíveis e lubrificantes não estejam sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que essas contribuições não incidam na aquisição de combustíveis e lubrificantes pelo interessado. Existe, sim, a incidência em etapa anterior a essa operação.
>
> Portanto, despesas com combustíveis e lubrificantes, comprovadamente utilizados na condição de insumos, observadas as demais prescrições legais, geram direito a crédito dessas contribuições.

Nota-se, assim, que a d. DRJ afastou a vedação para o crédito prevista no artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003, desde que sejam insumos.

Essa vedação foi o único fundamento do Despacho Decisório.

Em flagrante inovação jurídica, a d. DRJ manteve a glosa sob o argumento de que a contribuinte não demonstrou que os combustíveis e lubrificantes foram utilizados no processo produtivo, isto é, em quais etapas ou quais equipamentos foram utilizados.

> Desta forma, o direito aos créditos da não-cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Documento nato-digital

> Ou seja, a simples aquisição de combustíveis e lubrificantes não gera direito ao creditamento. O contribuinte tem que comprovar a sua utilização em máquinas e/ou equipamentos de produção, para serem considerados insumos.
>
> Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Essa inovação, como dito, ofende o contraditório e ampla defesa.

Todavia, entendo não ser o caso de nulidade, na medida em que a decisão de mérito no presente julgamento será favorável à contribuinte neste ponto, aplicando-se o disposto no artigo 59, § 3º do Decreto n. 70.235/1972.

Entendo que o motivo da glosa, qual seja, a vedação para o crédito prevista no artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003, já foi revertida pela d. DRJ, não se sustentando os demais argumentos sobre falta de comprovação.

Estou de acordo com o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 496/2017.

A vedação de apuração de créditos para as compras submetidas ao regime monofásico são aplicáveis para os bens adquiridos para revenda.

Quando os produtos submetidos ao regime monofásico são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo como insumos, é possível a apuração do crédito no regime da não cumulatividade da contribuição.

Os créditos das contribuições são apurados sobre as compras, sua base de cálculo, e não sobre o tributo que incidiu na fase anterior. Assim, se o fornecedor for submetido ao SIMPLES NACIONAL ou lucro presumido, apura-se crédito sobre as compras pelas alíquotas da não cumulatividade (9,25% somadas), mesmo que a compra tenha sido submetida a outra carga tributária.

Quando o produto adquirido para ser utilizado no processo produtivo for sujeito ao regime monofásico, com a incidência concentrada na indústria, o raciocínio é o mesmo, ainda que o insumo tenha sido adquirido do varejista (no caso, posto de gasolina), quando já não há mais tributação.

Isso porque a incidência monofásica onerou o produto que será utilizado como insumo, realizando-se a reintrodução do combustível no processo produtivo.

O racional da incidência monofásica, conforme reconhecido pela solução de consulta mencionada e pela r. decisão da DRJ, é construído para a incidência concentrada na indústria sobre os produtos acabados. Esses produtos não sofrerão novas industrializações, passando de comerciante em comerciante sem novas incidências das contribuições.

No momento que esse produto sujeito ao regime monofásico é adquirido por um industrial, utilizando esse produto como insumo de seu processo produtivo, reintroduzindo-o no processo industrial, deve-se permitir a apuração do crédito na sistemática não cumulativa das contribuições, sob pena de cumulatividade.

Exemplo desse racional é extraído, por exemplo, da incidência monofásica sobre a venda de auto peças, nos termos do artigo 3º da Lei n. 10.485/2003. Caso o produto seja vendido para uma indústria, aplica-se as alíquotas do regime não cumulativo; caso o produto seja vendido para comerciante (atacadista, varejista) ou mesmo direito para o consumidor, aplica-se o regime monofásico.

Com isso, reverto a glosa de crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo ou prestação de serviços.

Documento nato-digital

**CONCEITO DE INSUMOS**

O conceito de insumos adotado pela fiscalização, como dito, estava alinhado com a IN SRF n. 404/2004 e 247/2002, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, neste ponto, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: "*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos* ***critérios da essencialidade ou relevância***, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte" (grifei):

> 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 SEGUINTES 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 realtivos 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. 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

Documento nato-digital

> importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

> 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.
>
> (...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).
>
> Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**. (grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada no recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da **atividade econômica** desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo "atividade econômica" para a **atividade produtiva e prestação de serviços** (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de "teste de subtração", assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo**

Documento nato-digital

**produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

> Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "**a aquisição de 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**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).
>
> Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).
>
> Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).
>
> Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Trata-se o insumo, portanto, de um gasto incorrido para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas "na" produção /prestação de serviços, **o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial, comissão de vendas e que tais**, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

> Art. 3º (...)
>
> 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

Documento nato-digital

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos e Parecer Normativo RFB n. 05/2018.

**DA GLOSA SOBRE MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE – pallets e cantoneiras.**

Conforme se extrai da informação fiscal, a glosa sobre os materiais de embalagem de transporte foram realizadas com base no conceito de insumo fixado pela IN SRF n. 404/2004:

> 4. O relatório informa que a empresa produzia e vendia frutas "in natura", tanto para o mercado interno como para o exterior. No mercado interno, as receitas de vendas das frutas (capítulo 8 da TIPI) estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, conforme art. 28, inciso III da Lei nº 10.865, de 2004.
>
> 5. À luz do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o inciso I do §4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, somente dão direito ao crédito da Cofins as aquisições de embalagens que acondicionam diretamente os produtos. Por não se enquadrarem neste conceito, foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições de embalagens destinadas ao transporte dos produtos comercializados pela interessada.

Por sua vez, a d. DRJ, fundando-se no conceito de insumos consolidado no REsp n. 1.221.170/PR e Parecer Normativo RFB n. 05/2018, manteve as glosas sob o argumento de que o material de embalagem para transporte não é essencial ou relevante para o processo produtivo, na medida em que é aplicado para o transporte do produto acabado nas operações de venda, ou seja, após o fim do processo produtivo:

> Portanto, os materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados não se enquadram na definição de insumos elaborada pelo STJ, **ainda que importantes para a atividade desenvolvida pela manifestante**, uma vez que não integram o processo de produção. São, outrossim, **utilizados em fase posterior ao processo produtivo, quando da comercialização do produto acabado**, constituindo-se em despesa operacional.
>
> No caso em apreciação, os pallets (ou estrados), as cantoneiras e os demais produtos têm como finalidade a acomodação das caixas que contém as frutas frescas em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria em, por exemplo, empilhadeiras, assim como o carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os destinatários finais. Logo, tais acessórios somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que as frutas já se encontram devidamente embaladas. (grifei)

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta que os pallets e cantoneiras são embalagens para o acondicionamento da mercadoria no transporte, obedecendo-se as regras de higiene, limpeza e conservação dos produtos, estabelecidos pela Anvisa e o MAPA.

Sustenta que a utilização das embalagens para transportes é uma exigência legal, tendo em vista o que dispõe Instrução Normativa Conjunta da Anvisa e MAPA, INC n. 02/2018, que veio disciplinar e regular os procedimentos de aplicação de rastreabilidade de transportes, satisfazendo os requisitos da essencialidade ou relevância do insumo

Documento nato-digital

para o processo produtivo, inclusive diante da imposição legal por normas da ANVISA para manuseio, transporte e proteção destes produtos.

Trata-se, a meu ver, de despesas essenciais para a manutenção da qualidade do produto, em que pese não integre fisicamente o produto produzido e tenha sido adicionado para acondicionamento para transporte após o processo produtivo.

Em que pese posterior à produção do produto em si, já que os produtos estão acabados, ainda está ligado ao processo produtivo, na medida em que ainda está no âmbito interno da indústria, representando uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo. Com isso, não há como negar a natureza de insumos para tais dispêndios

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Reverte-se as glosas com embalagens para transporte.

Correção Monetária

A Recorrente requer a correção monetária de seus créditos diante da oposição ilegítima do FISCO em reconhecer os créditos, devendo-se aplicar os precedentes do STJ no trato da matéria.

Não merecem prosperar os argumentos.

Já concedi correção monetária de créditos da não cumulatividade de PIS e COFINS quando objeto de pedido de ressarcimento, a exemplo do acórdão n. 3301-010.096.

No entanto, para que seja possível a correção monetária, deve-se estar diante de um pedido de ressarcimento de créditos. No caso, ao PER foi vinculada uma declaração de compensação, compensando-se os créditos pleiteados para extinção de débitos administrados pela RFB.

Não há que se falar em oposição ilegítima nesses casos. Isso porque a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156, II, CTN, a exemplo do pagamento, extinguindo o débito declarado na compensação por meio de um encontro de contas entre créditos e débitos recíprocos, nos termos do artigo 170, CTN.

Justamente por isso, a declaração de compensação representa um pagamento antecipado, sujeito à ulterior homologação da administração tributária, nos termos do artigo 74 da Lei n. 9.430/1996:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.
>
> [...]
>
> § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Com isso, no caso de declaração de compensação, não há como afirmar oposição ilegítima do FISCO para o reconhecimento dos créditos, na medida em que os créditos

Documento nato-digital

> já foram utilizados como moeda para pagamento dos débitos confessados na compensação.
>
> É no momento da declaração de compensação que o encontro de contas entre créditos e débitos é aferido, extinguindo-se antecipadamente o crédito tributário (débito) confessado. Eventual não homologação da compensação, assim, não representa oposição ilegítima.
>
> Não merece provimento este ponto do recurso.
>
> Diante de todo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito sobre o material de embalagem, bem como combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo.

## 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 de crédito sobre o material de embalagem, bem como combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Documento nato-digital