



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



**Processo nº** 10380.907690/2013-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-002.712 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2023  
**Recorrente** ADEL COCO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE. Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITO. LABORATÓRIO. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE. Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas referentes a materiais de EPI, embalagens, insumos de preparo para embalagens, como indicados no recurso (reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó), armazenagem e frete. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que lhe negou provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mateus Soares de Oliveira (Relator), Wagner Mota Momesso de Oliveira (Presidente) e Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto as fls. 131 a 133 face a decisão de fls. 123-129, pugnando por sua reforma, sustentando, em síntese que as compensações objeto do Despacho Decisório de fls. são devidas, uma vez que havia crédito para fazê-las.

Aduz ainda que a decisão recorrida, ao julgar improcedente a manifestação de inconformidade, violou o princípio da isonomia tributária previsto nos artigos 5º e artigo 150 II da CF/1988.

Requer que reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó, sejam considerados como insumos para codificar as embalagens do recorrente, bem como as próprias embalagens.

A decisão recorrida manteve integralmente as glosas e a respectiva não homologação dos processos de compensação nºs 07391.30522.010213.1.3.11-1584 e 03116.75045.210611.1.1.11-4892 e, de forma parcial o de nº 39959.35274.130711.1.3.11-0746.

O período de apuração é do terceiro trimestre de 2010 e o tipo de crédito é COFINS não cumulativo, decorrente de operações no mercado interno.

## **Voto**

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

## 1 Da Tempestividade

O recurso encontra-se devidamente tempestivo, bem como reúne as demais condições de admissibilidade e processamento.

## 2 Do Direito

Chama-se atenção, de início, para a atividade fim da empresa que é eminentemente de fabricação, comércio e cultivo de alimentos, consoante contrato social previsto as fls. 144, com especial destaque para a cláusula 6 do respectivo ato constitutivo da empresa.

Trata-se de fato incontroverso que, neste segmento, não só as embalagens em seu estágio final, como também o próprio insumo utilizado na sua constituição de modo a enquadrar-se nos padrões sanitários específicos para seu respectivo acondicionamento, são essenciais para o desenvolvimento da atividade fim da empresa.

Neste contexto, merece transcrever e ementa do Parecer Cosit nº 5 de 2018:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a -o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço.

a.1 -constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço;

a.2 -ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 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

Este parecer é reflexo do julgamento do RESP 1.221.170/PR pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa segue abaixo:

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 SEGUINTE 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. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 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.

O recorrente traz em seu recurso voluntário irresignações acerca, especificamente, dos produtos utilizados nas embalagens e EPI. Crédito presumido e outras irresignações não foram abordadas em sede recursal, cuja discussão encontra-se preclusa.

No relatório de auditoria manual que contempla vários pedidos de compensações, incluindo os que neste processo se discute, consta informação no item 19 que as despesas indicadas na DACTON referente a armazenagem e frete na operação de venda em relação ao período apurado neste processo encontram-se comprovadas.

Logo na sequência o item 22 deste relatório aponta glosa de itens que não foram considerados como insumos, a exemplo justamente das embalagens, EPI e insumos utilizados no preparo das embalagens. A relação dos produtos é maior. Todavia, estes itens, especificamente, devem e merecem serem considerados como essenciais para a atividade empresarial do recorrente, até mesmo por força da natureza das atividades desenvolvidas pelo mesmo.

Não há como desassociar materiais de EPI, embalagens, insumos de preparo para embalagens, como indicados no recurso (reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó) da natureza das atividades desempenhadas pelo contribuinte. Sem isso a empresa não funciona e o produto deixa de ser produzido e comercializado. E estes pontos foram trazidos, em sede recursal e de forma específica, para análise.

A propósito, a Conselheira Liziane Angelotti Meeira enquanto relatora e, com maestria, quando do julgamento que resultou no acórdão nº 3301-008.907, assim se posicionou acerca da temática ora tratada:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE Os gastos incorridos para a aquisição de insumos tributados à alíquota ZERO não podem compor a base de cálculo para apuração dos créditos não cumulativos dessas contribuições por expressa disposição do artigo 3º, §2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preencherem os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente. FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. ARMAZÉNS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE. Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por representarem insumos da produção. Todavia, caso tais gastos com manutenção adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, tais gastos devem ser incorporados ao ativo. Ainda assim há direito ao crédito, mas seguindo a sistemática de crédito de ativos (integral ou por depreciação). CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE. Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização. CRÉDITO. LABORATÓRIO. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE. Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora. CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125. No ressarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, no que toca ao ponto referentes a materiais de EPI, embalagens, insumos de preparo para embalagens, como indicados no recurso (reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó), armazenagem e frete, com razão o recorrente.

### 3 Do Dispositivo

Isto posto, conheço do recurso, voto pelo provimento parcial a fim de afastar as glosas referentes a materiais de EPI, embalagens, insumos de preparo para embalagens, como indicados no recurso (reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó), armazenagem e frete.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira

### DECLARAÇÃO DE VOTO.

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

O ilustre relator assim concluiu o seu voto:

Isto posto, conheço do recurso, voto pelo provimento parcial a fim de afastar as glosas referentes a materiais de EPI, embalagens, insumos de preparo para embalagens, como indicados no recurso (reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó), armazenagem e frete.

Com a devida vênia, discordo no ponto atinente ao provimento do recurso voluntário para reverter glosas referentes "a materiais de EPI, embalagens, insumos de preparo para embalagens, como indicados no recurso (reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó), armazenagem e frete".

A recorrente, por meio de sua peça recursal, acostada às fls. 131/133, de maneira bem sucinta, contesta, de forma genérica e sem apresentação de documentos comprobatórios, algumas glosas de créditos da Cofins efetuadas pela autoridade fiscal.

No ponto atinente a créditos referentes a materiais de EPI, armazenagem e frete, discordo do ilustre relator, que deu provimento ao recurso, porque não há fundamentação e pedido expresso da recorrente, na peça recursal, referente a glosas de créditos de aquisições desses produtos. No ponto concernente à embalagem, há apenas a afirmação genérica, sem juntada aos autos de documentos comprobatórios, no sentido de que existem "créditos advindos das aquisições de matérias primas de fornecedores de insumos (MP) e também de embalagens".

Cabe à recorrente apresentar na peça recursal fundamentação e pedido concernente à eventual glosa de crédito efetuada pela autoridade fiscal, demonstrando, de forma inequívoca, com fundamentos, os valores de eventuais glosas que pretende que sejam revertidas, de sorte que a falta de fundamentação específica e pedido atinente a qualquer glosa efetuada pela fiscalização ou alegação genérica são insuficientes para evidenciar a improcedência de glosa de crédito, pois é ônus da recorrente comprovar a certeza e liquidez de crédito pleiteado.

Portanto, infiro que, na fase de apresentação de recurso voluntário, a recorrente não apresentou fundamentação e pedido concernentes à eventual glosa de crédito referente a

materiais de EPI, armazenagem, frete e embalagem, com vistas a comprovar a certeza e liquidez do crédito, motivo pelo qual não há como dar provimento a essa matéria.

Já no ponto atinente a "insumos de preparo para embalagens, como indicados no recurso (reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó)", discordo do ilustre relator, pois a recorrente não comprovou a eventual utilização desses produtos no seu processo produtivo, de modo a deixar incontestado a essencialidade e relevância desse crédito pleiteado.

Com efeito, a recorrente apenas asseverou, na peça recursal, à fl. 132, que "foram glosados créditos oriundos de produtos que são utilizados como embalagens como foi o caso dos materiais: Reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó são insumos utilizados para codificar as embalagens dos produtos". Não apresentou essa argumentação, com a demonstração da forma de eventual utilização desses produtos no seu processo produtivo, na fase de análise do crédito pela autoridade fiscal nem na fase de impugnação. Também não apresentou documentos comprobatórios da aquisição desses alegados produtos para a análise de eventual direito creditório.

A DRJ, por meio do acórdão recorrido, abordou tal matéria, e concluiu que a recorrente não logrou êxito em demonstrar que esses produtos caracterizam insumo, conforme trecho do acórdão recorrido a seguir transcrito:

Da planilha "Análise das Aquisições – Bens Utilizados como Insumos" (f. 255/296 do processo 10380.720812/2014-13), constam, além daquelas não sujeitas à tributação do PIS/Pasep e Cofins (que são a maioria das aquisições), as aquisições de desinfetante de uso profissional, reservatório de tinta, diluente dominó, solução de limpeza dominó, leite em pó, óleo de soja Soya, feijão carioca, arroz branco, flocos de milho, fiambre, luva, cadeado, bucha, rolo para textura, pincel de 1.1/2", registro 1", tomada, tijolo branco, trilho de cortina, suporte de trilho, rejunte, etc.

(...)

A manifestante também não esclarece a razão pela qual as citadas aquisições, ao seu ver, poderiam ser consideradas insumos.

Deste modo, fica prejudicada a apreciação dessas glosas se a manifestante não esclarece o uso desses bens no processo produtivo.

Conforma já assinalado, em se tratando de direito creditório, é ônus do interessado comprovar a certeza e liquidez de seus créditos, o que efetivamente não o fez no presente processo.

Sendo assim, entendo que a recorrente não demonstrou que os supracitados produtos (reservatório de tinta, diluente dominó e solução de limpeza dominó) são essenciais e relevantes no seu processo produtivo, providência imprescindível para se aferir se tais produtos caracterizam insumos, razão pela qual deve-se manter as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Logo, forte nesses argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

Wagner Mota Momesso de Oliveira

(documento assinado digitalmente)

Fl. 8 do Acórdão n.º 3002-002.712 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10380.907690/2013-89