



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.907729/2011-50
ACÓRDÃO	3202-003.020 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SÃO MARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, (RESP 1.221.170/PR).

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).

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE/ACONDICIONAMENTO.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos à produção, nos termos da decisão do STJ e das leis de regência das contribuições, por se enquadrarem essencialidade ou relevância na produção e comercialização de laticínios. As caixas coletivas inserem-se no contexto de manutenção da integralidade do produto.

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE SOBRE RETORNO DE EMBALAGEM. SERVIÇO DE TRANSFORMAÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM, SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM (TAMBOR RECUPERADO).

Geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com frete sobre retorno de embalagem, bem como o serviço de transformação e recuperação de embalagem porque 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre os gastos (1) com materiais de embalagem de transporte/acondicionamento e (2) aquisição de matéria-prima (poliestireno) para transformação de material em embalagem e com o serviço de transformação de material de embalagem.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 02-087.735, da 1ª Turma da DRJ/BHE.

A contribuinte acima identificada apresentou Pedido de Ressarcimento – PER – de crédito de Cofins não-cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 2º trimestre de 2006, no valor de R\$ 534.297,08, com posterior encaminhamento de Declarações de Compensação – Dcomp – relativas ao mesmo crédito.

Os documentos tiveram tratamento manual na DRF/Varginha, que procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos.

O crédito foi reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 338.193,69, em face das glosas efetuadas pelo fisco, por entender que tais créditos não estavam em

consonância com o disposto na legislação que rege a matéria. Os dispositivos legais infringidos constam no Termo de Verificação Fiscal (TVF) relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal(MPF) nº 06.1.06.00-2011.01411-0 (fls. 240 a 248).

Em conseqüência, houve homologação parcial de sua(s) Dcomp, conforme Despacho Decisório emitido em 12/12/2011 (fl. 254), do qual a contribuinte tomou ciência em 14/12/2011, conforme consta à fl. 255.

Em 12/01/2012, foi protocolizada a manifestação de fls. 275 a 328, contendo os elementos que se seguem.

I - A Decisão A contribuinte faz um breve relato sobre a decisão da DRF que reconheceu parcialmente o seu direito creditório, homologando em parte as compensações efetuadas.

II - Dos Fatos Inicia falando a respeito do seu objeto social, que consiste na industrialização e comércio de fios de cobre, explicando que, para isso, necessita adquirir a sua matéria-prima, gerando, assim, créditos de Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Informa que o pedido inicial foi no valor de R\$ 660.016,27, mas que foi retificado, mediante intimação da Receita Federal, para R\$ 534.297,08, de acordo com o seu Dacon.

Processo 10660.907729/2011-50 Acórdão n.º 02-087.735 DRJ/BHE Fls. 700 4 Explica que a DRF/Varginha glosou créditos de aquisições no mercado interno, no valor de R\$ 58.089,09, por entender que não estavam autorizados pela legislação, e glosou ainda créditos do mercado externo, no valor de R\$ 138.014,30, sendo que estes não são objeto de contestação, uma vez que a interessada admite que foram incluídos equivocadamente no presente pedido, em duplicidade com outro.

III - Preliminarmente - Cerceamento de Defesa A manifestante contesta a glosa do valor de R\$ 59.973,04, referente ao saldo de créditos de meses anteriores utilizado em abril/2006, alegando que a autoridade fiscal efetuou indevidamente compensação de ofício nos meses de maio e junho de 2006, reduzindo arbitrariamente o seu crédito, sem apresentar o motivo para tal glosa e a indicação do dispositivo legal que não autorizava o creditamento pela contribuinte.

Afirma que a única informação com relação à redução dos créditos de março/2006 está na página 1 do Anexo I do mês de abril/2006, sem terem sido indicados os motivos a glosa.

Explica que, em função da glosa efetuada, a autoridade fiscal apurou saldo devedor no mês de abril, utilizando, para compensá-lo, o saldo credor dos meses de maio e junho, que já havia sido utilizado pela contribuinte para quitar a contribuição no mês de março de 2007, conforme pode se verificar em seu Dacon.

A manifestante condena a compensação de ofício sem justificativa efetuada pela autoridade fiscal, alegando que houve violação ao princípio constitucional que prevê a motivação dos atos, com conseqüente cerceamento de sua defesa.

Neste sentido, suscita a nulidade do parecer fiscal, e segue citando jurisprudência administrativa e doutrinária a respeito do tema.

IV - A Glosa Indevida dos Créditos de Cofins Vinculados à Receita Tributada no Mercado Internº A manifestante alega que, além dos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, foram glosados créditos vinculados às receitas tributadas, nº valor de R\$ 46.623,85, que não foram objeto do pedido de ressarcimento em análise, uma vez que esses créditos somente podem ser utilizados em desconto de débitos da contribuição, nos termos do artigo 27 da IN RFB nº 900/2008. Assim, requer o cancelamento dessas glosas.

V - A Legalidade dos Créditos de Cofins Decorrentes de Bens e Serviços Utilizados como Insumos A manifestante alega que os créditos pleiteados são legítimos, uma vez que guardam relação intrínseca com a sua atividade produtiva, na medida em que proporcionam a existência do produto, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento.

Cita definição da palavra "insumo", segundo a qual o termo designa "todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final".

A seguir, passa a tratar da não cumulatividade do PIS e da Cofins, desde a sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 42/2003, Processo 10660.907729/2011-50 Acórdão n.º 02-087.735 DRJ/BHE Fls. 701 5 passando pela edição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e publicação da Instrução Normativa nº 404/2004, pela então Secretaria da Receita Federal, que, no seu entendimento, limitou, contrariamente à Constituição Federal e as citadas leis, a não cumulatividade das contribuições.

Segue discorrendo sobre as diferenças entre o conceito de insumos aplicado ao IPI e o aplicável às contribuições do PIS e da Cofins, que, segundo defende, deve incluir todas as despesas e custos que, de forma direta ou indireta, sejam necessários para que a empresa possa produzir e comercializar seus produtos e serviços auferindo receitas.

Cita doutrina jurídica nesse sentido, concluindo que, inexistindo definição taxativa de insumos ou remissão à utilização subsidiária de quaisquer outros dispositivos legais no texto da Lei nº 10.833/2003, o conceito de insumos não está restrito à hipótese prevista na IN nº 404/2004, e defende para tal a aplicação dos conceitos de "custo de produção" ou mesmo "despesas necessárias" extraídos da legislação do IRPJ (artigo 290 e 299 do RIR/99), citando decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Ao final, resume a sua tese, segundo a qual o conceito de insumo, para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa alcança todos os dispêndios da empresa

que i) estejam necessariamente relacionados à geração de receita e faturamento; e ii) possam ser considerados como custo de produção ou despesa necessária, nos termos da legislação do imposto de renda.

V.1 - Material de Embalagem Transporte/Acondicionamento Afirma que os materiais de embalagem que tiveram seus créditos glosados se tratam de "pallets" e "tampa de pallets", utilizados para movimentação e armazenagem dos produtos industrializados, bem como "film stretch", papelão ondulado e fita poliéster, usados para formar capa protetora da carga movimentada.

Alega que todos esses produtos estão estrita e necessariamente vinculados à sua atividade fim, que é a fabricação de fios de cobre, e que a falta de tais materiais inviabilizaria o transporte com segurança e a manutenção da qualidade dos produtos industrializados, concluindo que os materiais em questão classificam-se como insumos, em virtude da sua essencialidade para a fabricação do produto final destinado à venda pela empresa.

V.2 - Frete sobre Retorno de Embalagem A manifestante invoca o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, em defesa dos créditos calculados sobre o retorno de material de embalagem, citando decisão do CARF, que concedeu o direito a crédito sobre frete pago para transportar bens utilizados como insumo e sobre o transporte entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica de bens em fase de industrialização.

Cita ainda Soluções de Consulta da RFB, que respaldam o direito a crédito da Cofins sobre o frete de insumos adquiridos e que consideram que o frete pago na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo desses insumos, para fins de cálculo do crédito a ser descontado.

Processo 10660.907729/2011-50 Acórdão n.º 02-087.735 DRJ/BHE Fls. 702 6 Considera que os custos do frete contratado para retorno de material de embalagem se caracterizam como insumos, por estarem diretamente relacionados à atividade fim da empresa, tratando-se de despesa indispensável à comercialização dos produtos finais.

V.3 - Aquisição Matéria-prima para Serviço de Transformação de Material de Embalagem;

Serviço de Transformação de Material de Embalagem; e Serviço de Recuperação de Material de Embalagem (tambor recuperado) A reclamante discorda da glosa dos créditos referentes à aquisição de matéria-prima (poliestereno) para a fabricação, por encomenda, dos carretéis de plástico, utilizados para acondicionar os fios de cobre produzidos pela empresa, assim como dos créditos referentes ao pagamento do serviço de transformação desse material, por empresa terceirizada, sob sua encomenda.

Alega que os referidos carretéis são indispensáveis para o acondicionamento e apresentação dos fios de cobre produzidos, já que seria impossível comercializar os fios desacompanhados do carretel. Destaca que o carretel faz parte do

produto, sendo com ele vendido, servindo para que os fios sejam manuseados até o momento da sua utilização final pelo comprador, tanto é que muitas devoluções ocorrem em função de dano no carretel, que podem alterar e prejudicar o produto final.

Neste sentido, defende que os carretéis de plástico caracterizam-se como insumos, ensejando o creditamento previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e cita Soluções de Consulta a respeito da possibilidade de creditamento em relação a serviços de industrialização por encomenda.

Repisa o fato de que o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo necessário ao processo fabril ou de prestação de serviços, contestando o argumento da fiscalização sobre a necessidade de se observar o Princípio da Interpretação Literal na interpretação do § 4º do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004.

Acrescenta que, no presente caso, inexistente disposição legal que respalde a aplicação subsidiária da legislação do IPI para identificação dos insumos que geram créditos da Cofins, e cita doutrina que critica a interpretação literal da legislação.

V.4 - Serviço de Beneficiamento de Sucata Sobre os créditos glosados referentes às despesas com serviços de beneficiamento, por encomenda, da sucata resultante do processo de industrialização dos fios de cobre, alega que o fundamento legal apresentado pelo fisco (art. 47 da Lei nº 11.196/2005) não se aplica ao caso, uma vez que "não adquiriu sucata para beneficiamento", mas houve reaproveitamento da sucata resultante do seu processo de fabricação de fios.

Explica que a operação realizada consiste na remessa da sucata de sua propriedade para industrialização por empresa terceirizada, que a transforma em matéria-prima, e é justamente o custo desse serviço que gera o crédito tomado. Assim, entende que a vedação de tal crédito consistiria na cumulatividade da parcela da contribuição debitada pela empresa industrializadora terceirizada e paga pela manifestante ao receber o produto reciclado, o que seria inaceitável, por constituir bitributação e cumulatividade.

Processo 10660.907729/2011-50 Acórdão n.º 02-087.735 DRJ/BHE Fls. 703 7 Acrescenta que as despesas incorridas com o serviço de industrialização da sucata em matéria-prima caracteriza-se como insumo, por ser essencial ao processo de fabricação de fios de cobre.

V.5 - GLP referente ao consumo das empilhadeiras A manifestante defende o direito aos créditos calculados sobre o combustível GLP utilizado nas empilhadeiras que efetuam o transporte interno de matériaprima na área de produção da empresa, por considerar um equipamento integrante do seu processo produtivo, além de ser usado para movimentar produtos acabados.

Cita decisão do CARF, que concedeu o direito aos créditos sobre combustíveis usados no processo produtivo da adquirente, e Solução de Consulta a respeito do tema.

VI - A Suficiência do Crédito de Cofins não-cumulativa do 2º Trimestre de 2006 para Compensar os Débitos Não Homologados pela Receita Federal A manifestante alega ter cometido alguns erros no preenchimento de suas declarações de compensação, que, uma vez sanados, ensejam a suficiência do seus créditos para a compensação integral dos débitos declarados.

VI.1 - PER/Dcomp nº 28562.92117.200407.1.3.11-7616 Sobre os débitos informados nessa Dcomp (PIS e Cofins referentes a março/2007, nos valores de R\$ 27.097,39 e R\$ 124.811,99, respectivamente), a contribuinte informa que foram quitados posteriormente mediante dedução no próprio Dacon do saldo credor apurado em junho de 2006.

A seguir, a contribuinte passa a explicar os motivos que a levaram à alteração na forma de quitação dos referidos débitos, que decorreram da constatação de erro na apuração do crédito em questão, com a retificação do Dacon do período.

Acrescenta que, por um lapso, deixou de enviar o pedido de cancelamento devido, o que somente foi providenciado posteriormente (Pedido de Cancelamento nº 37273.95875.231211.1.8.11-5424), e requer, ao final, que seja aceito o referido pedido, com extinção dos respectivos débitos.

VI.2 - PER/Dcomp nº 36350.86025.240706.1.3.11-6732 Sobre o débito informado nessa Dcomp (CSLL referente a junho/2006, nº valor de R\$ 193.972,41), a manifestante informa que foi quitado posteriormente, por meio de um DARF, no valor de R\$ 119.720,54, e de duas compensações, nos valores de R\$ 74.251,89 e R\$ 335,11, por meio das Dcomp de nºs 17480.45830.221211.1.7.11-3559 e 17335.22391.090508.1.3.02-0468, respectivamente.

Explica que a mudança na forma de quitação se deu após a contribuinte perceber que o valor do seu crédito passível de ressarcimento era menor do que o pedido inicialmente, e que não seria suficiente para quitar todo o débito da CSLL. Acrescenta que, por um lapso, deixou de retificar a Dcomp nº 36350.86025(...), o que só fez posteriormente, por meio da Dcomp nº 17480.45830.221211.1.7.11-3559.

Processo 10660.907729/2011-50 Acórdão n.º 02-087.735 DRJ/BHE Fls. 704 8 Neste sentido, requer que seja desconsiderada a Dcomp nº 36350.86025(...), com o recebimento da sua retificadora, sob pena de se compensar o respectivo débito (CSLL) em valor maior do que o devido.

VII - A Ilegalidade da Instrução Normativa nº 404/2004 Afirma que a auditoria fiscal pretende glosar seus créditos, com base na IN SRF nº 404/2004, que delimitou a abrangência do termo "insumos", já que a lei não o conceituou.

Aduz que a função da referida IN é regulamentar as leis, sendo-lhe vedado ultrapassar o seu conteúdo, e que não se tratando de lei, não pode obrigar ninguém ao seu cumprimento, em respeito ao art. 5º, II, da Constituição Federal.

Neste sentido, conclui que a IN acabou por extrapolar o limite legal e constitucional de maneira indevida, devendo se declarada ilegal, com o afastamento das glosas efetuadas, uma vez que: i) a lei autoriza o aproveitamento de crédito de Cofins decorrente de valores relacionados à aquisição de insumos utilizados no processo industrial da empresa; ii) o sistema não cumulativo obriga os contribuintes sujeitos ao regime do lucro real à alíquota maior de contribuição, mas permite o aproveitamento de crédito; e iii) os insumos tiveram seus créditos glosados pela autoridade fiscal, em desrespeito à Lei nº 10.833/2003 e à Constituição Federal.

Em sua defesa, cita decisões judiciais.

VIII - O Pedido Ao final, requer que seja concedido efeito suspensivo à presente manifestação de inconformidade, e que esta seja admitida, para, preliminarmente, anular a glosa de parte dos créditos de março/2007 e, conseqüentemente, a compensação de ofício do suposto saldo devedor de abril/2006, e, no mérito, reformar parte do despacho decisório impugnado, reconhecendo-se integralmente o direito creditório pleiteado, com a homologação de todas as compensações realizadas.

Requer, ainda, caso se entenda necessário, prazo para a juntada de documentos e/ou laudos que comprovem o processo industrial dos fios de cobre, a fim de comprovar a essencialidade dos produtos na produção dos fios e a sua adequação ao conceito de insumos.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não cabendo o aproveitamento para dedução da contribuição apurada em mês anterior.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITA TRIBUTÁVEL. APURAÇÃO DO SALDO A RESSARCIR.

A glosa de créditos vinculados à receita tributável afeta o resultado na apuração do saldo de crédito a ressarcir.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

Para serem considerados insumos e, portanto, darem direito ao aproveitamento de créditos, os materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação, incorporando-se ao produto. É incabível o aproveitamento de créditos relativos à embalagem adicionada após a fabricação, para o transporte do produto.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NO RETORNO DE EMBALAGEM.

Os serviços de transporte para o retorno de embalagens às instalações da empresa não geram créditos da não cumulatividade da COFINS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRANSFORMAÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM.

Não são passíveis de creditamento, na apuração não-cumulativa da Cofins, os gastos com bens e serviços empregados na recuperação de material de embalagem a ser utilizado pela empresa para acondicionamento de seus produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INDUSTRIALIZAÇÃO DE SUCATA POR ENCOMENDA.

Os serviços pagos pela transformação de sucata em matéria-prima a ser utilizada na produção da empresa são considerados insumos, gerando direito ao crédito da Cofins não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. GLP.

Os combustíveis utilizados nos veículos de transporte interno da produção, incluindo as empilhadeiras, são considerados insumos, gerando créditos da não-cumulatividade da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não configura cerceamento de defesa, se a matéria já se encontra devidamente impugnada, não configurando prejuízo ao contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório
Reconhecido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

II – OBJETO DO RECURSO Em breve resumo, a Recorrente apresentou, em 2.6.2010, Pedido de Ressarcimento Retificador de nº 17955.04890.020610.1.5.11-2520, ocasião em que declarou crédito de “COFINS Não cumulativa - Mercado Interno” do 2º trimestre de 2006, no valor de R\$ 534.297,08.

Com efeito, no competente despacho decisório proferido pela autoridade fiscal já haviam sido homologados R\$ 338.193,69, sendo que, após a manifestação de inconformidade, foram homologados mais R\$ 22.112,68, restando o montante total não homologado de R\$ 173.990,71, conforme demonstrado na tabela abaixo:

	Despacho Decisório	Acórdão 1ª Instância
Crédito	R\$ 534.297,08	R\$ 534.297,08
Glosado - Duplicidade	-R\$ 138.014,30	-R\$ 138.014,30
Glosado - Insumos	-R\$ 58.089,09	-R\$ 35.976,41
Glosado - Total	-R\$ 196.103,39	-R\$ 173.990,71
Homologado	R\$ 338.193,69	R\$ 360.306,37

Entretanto, do total dos créditos glosados, a importância de R\$ 138.014,30 foi confessada pela Recorrente como indevida, pois, já havia sido utilizada em outro pedido de ressarcimento referente a crédito de COFINS vinculado à receita de exportação (PER 36593.23452.020610.1.5.09-0370) – tanto que, como se verá adiante (item IV.1), os débitos inicialmente compensados com tal crédito foram quitados por outros meios.

Já os demais créditos, no valor de R\$ 35.976,41, deveriam ter sido homologados, eis que se referem a “insumos”, sendo considerados “essenciais” e “relevantes” à consecução do objeto social da Recorrente, em consonância com o posicionamento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), em sede de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial (“REsp”) nº 1.221.170/PR e reconhecido pela jurisprudência atual do CARF.

Assim sendo, o presente Recurso Voluntário objetiva, em suma, (i) a extinção dos débitos inicialmente compensados com o crédito de R\$ 138.014,30 por meio das DCOMP n.

os 36350.86025.240706.1.3.11-6732 e 28562.92117.200407.1.3.11-7616; e (ii) o reconhecimento dos créditos relativos à aquisição dos seguintes insumos:

- a) material de embalagem para transporte e condicionamento;
- b) frete sobre retorno das embalagens;

c) matéria-prima para serviços de transformação e recuperação de material de embalagem (tambor recuperado).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

Preliminarmente, cumpre destacar que a Recorrente esclareceu que, em virtude da utilização de parte do crédito objeto da presente demanda em outro pedido de ressarcimento relativo a crédito de COFINS vinculado à receita de exportação (PER nº 36593.23452.020610.1.5.09-0370), adotou as medidas necessárias para promover a extinção dos saldos de débitos indevidamente compensados:

(i) retificou a DCOMP nº 36350.86025.240706.1.3.11-6732, vinculada ao processo em análise, com a apresentação da DCOMP Retificadora nº 17480.45830.221211.1.7.11-3559, para reduzir o valor de CSLL indicada à compensação, referente a junho de 2006, de R\$ 193.972,41 para R\$ 74.251,87 e efetuou o pagamento à vista do saldo remanescente de R\$ 119.720,54, com os benefícios da Lei nº 11.941/09 (fls. 634 dos autos); e (ii) cancelou a DCOMP 28562.92117.200407.1.3.11-7616, vinculada ao processo em análise, com a apresentação da DCOMP 37273.95875.231211.1.8.11-5424, na qual indicava débitos de PIS e COFINS de março de 2007, nos valores de R\$ 27.097,39 e R\$ 124.811,99, justificando que, em razão da transferência de créditos de PIS e COFINS, respectivamente, de junho de 2006, referente a Crédito de Importação Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno, para a apuração do PIS e da COFINS de março de 2007, nesse período, não foram apuradas contribuições a recolher.

Assim, o crédito em discussão nos presentes autos, que, inicialmente, era de R\$ 666.016,27 e foi retificado para R\$ 534.297,08, subtraído do crédito utilizado em duplicidade (R\$ 138.014,30, objeto do PER 36593.23452.020610.1.5.09-0370), totaliza R\$ 396.282,78, que é suficiente para a extinção da totalidade dos débitos compensados, já que a parcela de R\$ 271.629,92 dos débitos compensados foi devidamente quitada.

No entanto, a DCOMP Retificadora nº 17480.45830.221211.1.7.11-3559 e a DCOMP de Cancelamento nº DCOMP 37273.95875.231211.1.8.11-5424 foram inadmitidas sob o argumento de que teriam sido transmitidas em data posterior à

data da ciência do Parecer e do Despacho Decisório relacionados ao mesmo crédito (fls. 269–271 do processo administrativo) e, ao serem objeto da manifestação de inconformidade, foram desconsideradas por supostamente não se referirem ao crédito, mas sim ao débito.

O acórdão da DRJ/BHE ressaltou a possibilidade de a autoridade administrativa da unidade local proceder à revisão de ofício dos débitos confessados nas DCOMP.

Todavia, os autos retornaram à unidade local para apuração do crédito, nos termos do aresto recorrido, sendo que não houve nenhuma manifestação quanto aos débitos reduzidos.

Como o pedido de compensação é confissão de dívida, é importante que essas declarações sejam processadas, com a consequente extinção dos débitos correlatos.

Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO, relativa ao 2º trimestre de 2006, PER 17955. 04890. 020610.

1. 5. 11 - 2520 e Declarações de Compensação - DCOMPs abaixo discriminadas vinculadas ao primeiro, conforme minuta de cálculo juntada pela Equipe de Ressarcimento - DICRED/RESSARC, da 6ª RF:

PER	DCOMPs Vinculadas
17955. 04890. 020610. 1. 5. 11 - 2520	36350.86025.240706.1.3.11-6732
	05659.90332.080806.1.3.11-8306
	04952.21319.300806.1.3.11-6225
	02905.70944.211206.1.3.11-3169
	42091.06038.150107.1.3.11-5075
	42429.18313.080507.1.7.11-1080
	05741.12283.130407.1.3.11-0692
	39589.03379.080507.1.7.11-0040
	20807.33408.070509.1.7.11-7593
	09163.15026.081107.1.3.11-0114
	15149.01984.091107.1.3.11-9622
	38884.62046.211107.1.3.11-6351
	42340.91861.271107.1.3.11-2037
	40763.08903.201207.1.3.11-6452
	22118.78319.201207.1.3.11-1365
	18153.56344.150108.1.3.11-7001
	12877.06351.300108.1.3.11-0779
	41815.76118.080208.1.3.11-8891
	22967.32946.140208.1.3.11-0598
	18925.28477.300408.1.3.11-0246

Em cumprimento ao estabelecido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, foram efetuados os cálculos a serem operacionalizados conforme decisão constante do Acórdão nº 02-087.735, datado de 25 de setembro de 2018, em relação às reversões de glosas dos Créditos de COFINS relativos aos serviços de beneficiamento de sucata e ao combustível GLP das empilhadeiras, de acordo com os valores revertidos nos itens 5.4 e 5.5 da referida decisão, que foram proporcionalizados com base

no percentual (Vide Anexo I do Termo de Verificação Fiscal) da Receita não tributada nos meses em questão por se tratar de um PER-COFINS Mercado Interno, conforme valores planilhados a seguir:

RECÁLCULO CRÉDITO COFINS MERCADO INTERNO CONFORME DECISÃO DRJ / BHE - ACÓRDÃO n° 02-087.735/ 2018				
PER 17955. 04890. 020610. 1. 5. 11 - 2520				
PER COFINS MERCADO INTERNO 2T/2006	ABRIL/2006	MAIO/2006	JUNHO/2006	TOTAL
CRÉDITO COFINS PLEITEADO PER/DCOMP	0,00	67.858,47	466.438,61	534.297,08
CRÉDITO COFINS EXPORTAÇÃO GLOSADOS PER EM QUESTÃO JÁ COMPUTADOS PER 36593.23452.020610.1.5.09-0370 NÃO CONTESTADO	(0,00)	(42.362,43)	(95.651,86)	(138.014,30)
CRÉDITO COFINS GLOSADO PER EM QUESTÃO REF. INSUMOS/SERVÇOS/DESPS CONTESTADO	(0,00)	(25.496,04)	(32.593,05)	(58.089,09)
CRÉDITO TOTAL COFINS GLOSADO PER/DCOMP	(0,00)	(67.858,47)	(128.244,91)	(196.103,38)
CRÉDITO PER/DCOMP RECALCULADO DRF/VAR	0,00	0,00	338.193,70	338.193,70
COFINS 2T/2006 - REVERSÃO GLOSAS	ABRIL/2006	MAIO/2006	JUNHO/2006	TOTAL
Crédito Revertido COFINS ref. Serviço Beneficiamento Sucata (ITEM 4.3.4 Acórdão)	10.674,97 X 10,22% = 1.090,98	8.542,93 X 11,74% = 1.002,94	14.665,48 X 15,32% = 2.246,75	4.340,67
Crédito Revertido COFINS ref. GLP Empilhadeiras (ITEM 4.3.7 Acórdão)	369,18 X 10,22% = 37,73	531,24 X 11,74% = 62,37	400,21 X 15,32% = 61,31	161,41
Ajuste Saldo Anterior ref. COFINS 1T/2006	Já ajustado quando do Ressarcimento da diferença concedida pelo Acórdão 02-087.736/2018.			
Crédito Revertido ref. Dedução COFINS Devida 04/2006	0,00	7.380,49	10.230,11	17.610,60
CRÉDITO TOTAL REVERTIDO DRJ/BHE ACÓRDÃO 02-087.735 /2018	1.128,71	8.445,80	12.538,17	22.112,68
GLOSA COFINS MANTIDA DRJ/BHE ACÓRDÃO 02-087.735 /2018	(0,00)	=42.362,43+(25.496,04-8.445,80) - 1.128,71 (ref acréscimo mês 04) = (58.283,96)	(115.706,74)	(173.990,70)
CRÉDITO PASSÍVEL RESSARCIMENTO PER/DCOMP RECALCULADO DRJ/BHE ACÓRDÃO 02-087.735 /2018	1.128,71	8.445,80	350.731,87	360.306,38
DIFERENÇA CRÉDITO COFINS PER/DCOMP REVERTIDO DRJ/BHE ACÓRDÃO 02-087.735 /2018	1.128,71	8.445,80	12.538,17	22.112,68

Dessa forma, conforme detalhado pela Equipe de Ressarcimento - DICRED/RESSARC, da 6ª RF, verifica-se que em relação à reversão dos valores referentes ao saldo anterior oriundos do 1º trimestre/2006 já foram ajustados quando foram ressarcidos os valores determinados pelo Acórdão 02-087.736/2018 vinculado ao Processo 10660.907732/2011-73 referente ao PER 02996.75654.190809.1.5.11-7604 relativo ao 1º trimestre/2006.

Portanto, em relação ao pedido preliminar da recorrente, verifica-se que a Equipe de Ressarcimento - DICRED/RESSARC, da 6ª RF concluiu que “conforme a Decisão da DRJ/BHE constante do Acórdão nº 02-087.735/2018, a GLOSA MANTIDA passa a ser de R\$ 173.990,70 enquanto o CRÉDITO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO no PER/DCOMP em questão passa a ser de R\$ 360.306,38, devendo, portanto, ser operacionalizadas as compensações dos débitos referentes as Declarações de Compensação -DCOMPS vinculadas ao PER 17955. 04890. 020610. 1. 5. 11 - 2520 no valor da diferença revertida de Créditos COFINS de R\$ 22.112,68 a favor do contribuinte”.

No entanto, da análise do direito creditório, a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente os créditos pleiteados e, por sua vez, o Julgador a quo deu procedência em parte à manifestação de inconformidade, restando a este Colegiado apenas a apreciação sobre as glosas de despesas com: “material de embalagem transporte acondicionamento”, “frete sobre retorno de embalagem” e “aquisição matéria-prima para serviço de transformação de material de embalagem; serviço de transformação de material de embalagem; e serviço de recuperação de material de embalagem (tambor recuperado)”.

Nesse sentido, cabe iniciar com as leis de regência das contribuições.

Lei nº 10.637/2002 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

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

(...);

Lei nº 10.833/2003 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

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

(...);

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

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

Como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

“(…) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

A Recorrente é empresa que tem por objeto social a indústria e o comércio de fios de cobre (NCM 7408.11.00). Para a consecução do seu objeto, adquire matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem que são empregados na produção dos referidos fios.

Os fios de cobre também são industrializados pela Recorrente a partir da aquisição de matéria prima (NCM 7408.11.00) resultante do beneficiamento, por encomenda, da sucata do cobre resultante do primeiro processo de fabricação dos fios pela empresa.

Para a comercialização dos fios de cobre, é indispensável que eles sejam apresentados em material de embalagem adequado, denominado carretel de plástico. Esses carretéis são produzidos pela matéria prima poliestireno, adquirida pela Recorrente no mercado interno e repassada para empresa terceirizada confeccionar os carretéis por encomenda.

Nesses exatos termos que serão analisadas as matérias a seguir.

1. Material de embalagem de transporte/condicionamento

A recorrente informa, no seu recurso, que havia ficado evidenciado na manifestação de inconformidade (fls. 306–307) que as despesas glosadas sob esta rubrica se referem a pallets, tampas de pallets, *film stretch*, papelão ondulado e fita poliéster, todos usados para proteger os produtos desde a unidade fabril até sua entrega. Não se discute que, sem essa proteção, a carga facilmente se arruinaria, inviabilizando, pois, a atividade da Recorrente.

No entanto, de acordo com a DRJ tais glosas devem ser mantidas porque:

Conforme já debatido, o conceito de insumos a ser aqui observado é aquele definido pelo § 4º, inciso I, do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, no qual o material de embalagem de transporte não se enquadra, porque não age diretamente sobre o produto em fabricação. Ao contrário, esse material só é utilizado quando o produto já está pronto.

É certo que, dentre os insumos destinados à fabricação, afirmam o art. 66, § 5º, inciso I, “b”, da IN SRF nº 247, de 2002, e o art. 8º, § 4º, inciso I, “b”, da IN SRF nº 404, de 2004, que estariam incluídos os materiais de embalagens. No entanto, de acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, podem ser descontados créditos em relação aos

bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Assim, em que pese as precitadas Instruções Normativas incluam os materiais de embalagem entre os insumos, não pode ser perdido de vista que, para serem considerados insumos, esses materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação do produto. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não é considerada mais “na fabricação”. Melhor esclarecendo, o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto, o que não é o caso dos bens que tiveram seus créditos glosados pelo fisco.

Devem, portanto, ser mantidas as glosas relativas a esses bens.

Por outro lado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar recurso especial versando sobre matéria semelhante, tratou de dar logo vigência ao decisum do STJ, em acórdão cuja ementa contém o seguinte:

“PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte.

Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nesse sentido, reconhecido o direito ao crédito pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.125.253, é afastada a glosa com relação ao material de embalagem reutilizável, pois necessário à preservação das características dos produtos durante o transporte, sendo essencial, ainda, para manutenção de sua qualidade” (Acórdão CSRF nº 9303-009.649, de 16.10.2019).

Assim, entendo que os dispêndios com pallets, tampas de pallets, film stretch, papelão ondulado e fita poliéster, todos usados para proteger os produtos desde a unidade fabril até sua entrega, inserem-se no contexto da unitização, manuseio, movimentação e expedição do produto, no estabelecimento da recorrente, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Desta forma, voto por reverter a glosa em relação ao material de embalagem de transporte/acondicionamento.

2. Frete sobre retorno de embalagem

Em relação aos fretes pagos para propiciar o retorno de embalagens às suas instalações, alega a recorrente que se caracterizam como insumos, por estarem diretamente relacionados à atividade-fim da empresa, tratando-se de despesa indispensável à comercialização dos produtos finais.

No entanto, a DRJ entendeu que a glosa relativa aos fretes pagos para propiciar o retorno de embalagens às instalações fabris da pessoa jurídica deve ser mantida porque:

Veja-se que não há previsão legal admitindo créditos sobre despesas de frete, exceto a prevista no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 (citada pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade), e que abrange apenas os fretes incidentes nas operações de venda, o que não é o caso.

Com exceção da hipótese referida, o frete somente irá permitir o creditamento de forma indireta, quando integrante do custo de aquisição de um produto que, por sua vez, autorize o creditamento. Assim, se por exemplo, a manifestante adquirir matériaprima para a industrialização, apurando créditos na condição de insumo - respeitados todos os requisitos normativos e legais -, o frete pago na aquisição deste integrará o respectivo custo.

Não é o frete que admite crédito, mas, o custo da aquisição das mercadorias usadas como insumos na produção de bens destinados à venda.

No caso das embalagens, os fretes nem sequer se referem à aquisição das mesmas, por se tratar de fretes pagos para o retorno de itens que já são de propriedade da manifestante ao seu estabelecimento. Ademais, esse entendimento já está firmado pela Receita Federal do Brasil - RFB, através de sua Coordenação Geral de Tributação - Cosit, por meio da Solução de Consulta nº 99026, de 16 de fevereiro de 2017.

No entanto, como bem detalhado pela recorrente, verifica-se que o retorno de material de embalagem é indispensável para a apresentação dos produtos produzidos pela mesma. Isso porque tais custos de frete são essenciais à atividade-fim da empresa.

Inclusive, a CSRF também possuiu o mesmo entendimento a respeito da caracterização como insumos desse tipo de despesa, sempre avaliando a essencialidade do dispêndio, como se extrai do Acórdão CSRF nº 9303-009.649, de 16.10.2019:

“CUSTOS/DESPESAS. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. EMBALAGENS, FERRAMENTAS E MATERIAIS. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes de produtos acabados, com material de embalagem e com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação dos produtos vendidos enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 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” (Acórdão CSRF nº 9303-009.734, de 11.11.2019).

Nesse sentido, voto por reverter a glosa sobre o frete relativo ao retorno de embalagem.

3. Aquisição de matéria prima para serviço de transformação de material de embalagem e serviço de recuperação de material de embalagem (tambor recuperado)

A DRJ manteve a glosa relativa a diversas despesas relacionadas à industrialização de carretéis de plástico, materiais de embalagem nos quais são acondicionados fios de cobre produzidos pela empresa. O crédito pleiteado pela Recorrente refere-se à aquisição da matéria-prima (poliestireno) e ao pagamento pelo serviço de industrialização por encomenda dos carretéis:

Note-se que, para efeito de creditamento das contribuições, o termo insumos inclui o material de embalagem (desde que este agregue o produto em fabricação), mas não a matéria-prima utilizada para fabricação desse material de embalagem.

Assim, ainda que se reconheça a necessidade dos carretéis de plástico para o acondicionamento dos fios de cobre, que constituem o produto final a ser vendido pela empresa, ou até mesmo se admita que, neste caso, o material de embalagem não possa ser dissociado do produto, por constituir a única forma de se propiciar o manuseio do produto vendido, conforme alega a manifestante, é preciso ressaltar a diferença entre o material de embalagem propriamente dito e a matéria-prima utilizada para a sua confecção. Enquanto o primeiro encontra-se previsto nos atos normativos citados, ainda que em caso específico, em que seja agregado ao produto final durante a sua produção, o segundo não possui qualquer respaldo na legislação de regência para que possa gerar créditos a serem descontados da contribuição devida.

Correta, portanto, a glosa aplicada pela fiscalização, uma vez que não há previsão legal para o creditamento de matéria-prima utilizada para fabricação -própria ou por encomenda - dos carretéis utilizados pela contribuinte para acondicionamento dos fios de cobre destinados à venda.

No entanto, conforme demonstrado pela recorrente (fls. 309–312), verifica-se que os carretéis de plástico são materiais de embalagem indispensáveis ao acondicionamento e apresentação dos fios de cobre produzidos pela Recorrente. Isso porque sem esses carretéis é impossível comercializar fios de cobre.

Nesse sentido, a recorrente reitera que:

A importância da embalagem é tamanha que muitas das devoluções das mercadorias pelos compradores ocorrem por causa de carretéis amassados ou com outros danos. Isso porque, se o carretel estiver com algum defeito, os fios de

cobre correm o risco de ficar prejudicados, alterando suas características e diminuindo seu proveito.

Dessa forma, verifica-se que tal dispêndio é essencial à atividade produtiva da Recorrente, o que atrai a aplicação do conceito delineado no REsp nº 1.221.170/PR.

Nesse sentido, voto por reverter a glosa relativa à aquisição de matéria prima para serviço de transformação de material de embalagem, bem como serviço de recuperação de material de embalagem (tambor recuperado).

Conclusão

Do acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre os gastos (1) com materiais de embalagem de transporte/acondicionamento e (2) aquisição de matéria-prima (poliestireno) para transformação de material em embalagem e com o serviço de transformação de material de embalagem.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro