



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



|                   |                                                 |
|-------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>10783.901133/2017-45</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 3001-002.643 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 16 de julho de 2024                             |
| <b>RECURSO</b>    | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b> | BRAMETAL S/A                                    |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

CRÉDITO DE INSUMOS ISENTOS DE TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação do COFINS é clara ao esclarecer sobre manutenção de crédito de insumos. Se o insumo foi adquirido com isenção de tributos ou tributo de alíquota zerada, não existe crédito a ser mantido.

CRÉDITO SOBRE FRETE NA COMPRA DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS. NÃO COMPROVAÇÃO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

É dever do contribuinte demonstrar a essencialidade e relevância das ferramentas para que essas possam ser entendidas como insumos no seu processo produtivo.

CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso II, do § 2º, do artigo 176, da IN RFB nº 2121/2022, informa expressamente que embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados não são consideradas insumos e, portanto, não geram créditos como tal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre frete nas operações de compra de insumos da recorrente. Vencidos os conselheiros Daniel Moreno Castillo e Wilson Antonio de Souza Correa, que davam provimento em maior extensão. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Daniel Moreno Castillo.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto** – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Celso Jose Ferreira de Oliveira (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Daniel Moreno Castillo, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de PER/DCOMP que pretendia compensar créditos de COFINS com débitos diversos do contribuinte. A declaração foi parcialmente homologada, em virtude da glosa de R\$ 90.555,80 em créditos pelos seguintes motivos:

- (1) Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com isenção das contribuições;
- (2) Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero;
- (3) Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com CFOP (2949);
- (4) Crédito pleiteado sobre o valor do frete, na operação de compra, de produtos cujos créditos não são admitidos pela legislação;
- (5) Crédito pleiteado sobre a contratação de serviços de mão-de-obra realizado com pessoa jurídica em desacordo com a Lei nº 6.019/74;
- (6) Crédito pleiteado sobre aquisição de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumos;
- (7) Crédito pleiteado sobre aquisição de embalagem destinada tão somente para o transporte do produto acabado; e
- (8) Diferença de base de cálculo.

A recorrente apresentou manifestação de inconformidade, ao qual a DRJ deu provimento parcial revertendo totalmente a glosa 5 e a 6 parcialmente, resultando num crédito de R\$ 84.863,79 além do já confirmado pela DRF.

O interessado teve ciência da decisão da DRJ em 15/04/2020 e em 13/05/2020 apresentou Recurso Voluntário alegando a ampliação do conceito de insumo, conforme REsp 1.221.170; a ilegalidade das glosas e pede que recurso voluntário seja julgado procedente para reverter as glosas ainda mantidas pela DRJ e reconhecer integralmente o crédito da Recorrente, efetuando-se a devida restituição complementar.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Relatora.

### 1. Da competência para julgamento do feito

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### 2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

### 3. Mérito

No mérito do presente voto, discute-se as seguintes glosas, que foram mantidas pela DRJ:

1 - Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com isenção das contribuições;

2 - Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero;

4 - Crédito pleiteado sobre o valor do frete, na operação de compra, de produtos cujos créditos não são admitidos pela legislação;

6 - Crédito pleiteado sobre aquisição de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumos (parcialmente revertida);

7 - Crédito pleiteado sobre aquisição de embalagem destinada tão somente para o transporte do produto acabado;

Não houve manifestação da contribuinte quanto às glosas 3 - Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com CFOP (2949) e 8 – Diferença de base de cálculo.

#### 3.1 Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com isenção das contribuições.

A Fiscalização glosou créditos relativos a produtos isentos, porque teriam sido utilizados como insumos em produtos “não sujeitos à tributação”, o que seria vedado pelo art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

A recorrente alega que os insumos seriam tributados e que o fato das notas fiscais apontarem isenção, seria um erro dos fornecedores, que os produtos seriam tributáveis e não poderia ter seu direito prejudicado por esse motivo. Alega ademais que as compras isentas só não dariam direito a crédito se os produtos fossem revendidos com alíquota zero, isento ou não alcançada pela tributação e no caso dos seus produtos, a saída seria com suspensão dos tributos.

No que se refere ao erro alegado nas notas fiscais, se realmente houve erro, caberia a recorrente comprová-lo. A mera alegação de erro dos fornecedores no preenchimento das notas fiscais, sem a apresentação de provas idôneas, não é motivo e fundamento para reverter a glosa dos créditos descontados sobre aquisições de bens (insumos) em cujas notas fiscais de aquisição foram lançados CST de vendas isentas do PIS e da Cofins.

Quanto ao entendimento de que o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não vedam o creditamento sobre aquisições de insumos isentos das contribuições, não tem razão a recorrente, uma vez que o dispositivo literalmente informa que as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dão direito ao desconto de créditos.

Sobre a venda com suspensão, como bem informou a DRJ em seu voto, o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004 informa que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a **manutenção**, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Para melhor entendimento, a DRJ elaborou o seguinte esquema.

| ENTRADA           | CONTABILIDADE      | SAÍDA            | Situação do Crédito |
|-------------------|--------------------|------------------|---------------------|
| Insumo tributável | Crédito registrado | Tributada        | Mantido             |
| Insumo tributável | Crédito registrado | NT ou Alíquota 0 | Mantido*            |
| Insumo NT         | Não gera crédito   | NT ou Alíquota 0 | Não Existe          |

NT = Não Tributados. Entenda-se por isentos, com suspensão ou não alcançados pela tributação.

\* Por força do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Por óbvio que não se pode manter um crédito não existente. Conforme bem informa o relator da decisão de piso, o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004:

(...) visa reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e despesas – observado, é claro, o requisito de que os créditos sejam originalmente admitidos pela legislação.

Pelo exposto, entendo que as glosas desse item devem ser mantidas.

### **3.2 Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero**

Afirma a recorrente que trata a glosa de duas mercadorias diferentes: (i) tambor de ferro 200 LT (NCM 7318.19.00) e (ii) tampa para tambor (NCM 2008.99.00) e que as duas mercadorias são tributadas pelas contribuições, não tendo sido localizado qualquer ato normativo que afaste a tributação sobre tais produtos e que deve ser admitido o raciocínio de que se o fornecedor deixou de oferecer à tributação um produto tributado, tal fato não retira o direito de crédito pelo adquirente.

Nesse quesito vale o mesmo raciocínio informado no item 3.1 sobre o erro alegado nas notas fiscais.

Quanto ao direito, o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vedam expressamente o desconto de créditos sobre aquisições de bens (insumos) tributados à alíquota zero.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre as aquisições de bens (insumos) adquiridos à alíquota zero deve ser mantida.

### **3.3 Crédito pleiteado sobre o valor do frete, na operação de compra, de produtos cujos créditos não são admitidos pela legislação**

De acordo com a recorrente, o direito ao crédito de PIS e COFINS é garantido não só nas aquisições de bens, mas também de serviços utilizados como insumo na atividade da empresa e o frete seria um serviço utilizado como insumo. Alega que ao contrário do que foi manifestado no acórdão, pouco importa qual é a carga, se ela é tributada ou se a sua aquisição gera direito de crédito. O que interessa é perquirir se o frete é um serviço utilizado pela empresa, para fabricação de produtos vendidos.

Nesse item, entendo que tem razão a recorrente, o desconto de créditos das contribuições sobre os custos de bens adquiridos para revenda e/ou para utilização como insumos na produção dos bens destinados à venda está previsto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e não há qualquer previsão legal de exclusão em virtude de os bens transportados não gerarem crédito, nos termos informados pela DRJ.

No presente caso, os fretes foram contratados com pessoas jurídicas e tributados pela contribuição para o PIS e para a Cofins. Assim, em ambas as situações, seus custos dão direito

ao desconto de créditos das contribuições nos termos do inciso II do art. 3º, das referidas leis, independentemente de os bens transportados terem sido ou não onerados pelas contribuições.

Portanto, entendo que as glosas desse item devem ser revertidas.

### **3.4 Crédito pleiteado sobre aquisição de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumos (ferramentas)**

Afirma a recorrente que entre as ferramentas cujos créditos foram glosados estão: marreta com cabo, chave Allen, jogo de chaves, chave de boca e passa-fio. Alega que é impossível que uma indústria do seu porte, com pesado maquinário industrial, não adquira ferramentas frequentemente, já que estas se desgastam com o uso frequente nas manutenções e precisam ser repostas. Apresenta fotos do Setor de Ferramentaria/Usinagem.

Nesse sentido, requer que as referidas ferramentas sejam reconhecidas como insumos, nos termos do REsp 1.221.170. Apresenta jurisprudência do CARF nesse sentido.

Entendo que não assiste razão à recorrente. Para que as ferramentas sejam consideradas como insumos nos termos do REsp 1.221.170, é necessário comprovar a sua essencialidade e relevância no processo produtivo da empresa.

Apenas afirmar que as ferramentas são compradas com frequência e fotos do setor de usinagem não demonstrou claramente como a marreta com cabo, a chave Allen, o jogo de chaves, a chave de boca e o passa-fio são utilizados no processo produtivo e em que medida lhe são essenciais e relevantes.

Faltou à recorrente demonstrar como essas ferramentas são aplicadas ao seu processo produtivo e em que medida este restaria prejudicado na sua falta.

Assim, as glosas desse item devem ser mantidas.

### **3.5 Crédito pleiteado sobre aquisição de embalagem destinada tão somente para o transporte do produto acabado**

Informa a interessada que as caixas de madeira tratadas nesse ponto acondicionam as peças para o transporte, evitando extravio e protegendo-as de possíveis danos às próprias peças e à camada de zinco - como arranhões - que as envolve e que o CARF já possui jurisprudência no sentido de que tais materiais seriam considerados como insumos, indispensáveis a atividade econômica da empresa.

O inciso II, do § 2º, do artigo 176, da IN RFB nº 2121/2022, informa expressamente que embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados não são consideradas insumos e, portanto, não geram créditos como tal:

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

As embalagens destinadas para o transporte de produtos acabados e vendidos não constituem insumos do processo produtivo da recorrente. Portanto, a glosa dos créditos sobre as despesas incorridas com embalagens destinadas ao transporte dos produtos acabados deve ser mantida.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre frete nas operações de compra de insumos da recorrente.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Daniel Moreno Castillo.

#### **1. Tempestividade.**

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma apreciar o feito nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

#### **2. Pontos *a*, *b* e *c*.**

No que toca os itens *a*, *b*, e *c*, sigo integralmente o D. voto da E. Relatora, adotando como meus os mesmos fundamentos e razões de decidir, atendendo ao parágrafo 4º do artigo 105 do RICARF. O mesmo não pode ser dito acerca dos itens *d* e *e*, para os quais, respeitosamente, apresento o voto divergente a seguir.

#### **3. Creditamento sobre aquisição de ferramental. Atividade industrial.**

A contribuinte e empresa industrial, da indústria pesada relativa ao Setor de Energia e Metalurgia como se denota do seu contrato social e CNPJ e das fotos carreadas como suporte à descrição de sua atividade. No processo discute-se a possibilidade, ou não, do creditamento das contribuições sociais em relação à aquisição de ferramental.

Com todo o devido respeito à D. Relatora, divirjo do seu entendimento, segundo o qual a contribuinte não teria demonstrado a necessidade e essencialidade, ou até o *locus* em que tais ferramentas seriam empregadas na atividade econômica, e com isso negou o direito ao creditamento pretendido pelo contribuinte.

Por outro lado, compreendo a atração do inciso II, do § 2º, do artigo 176, da IN RFB nº 2121/2022, como realizado pela D. relatora, porém entendo que a referida normativa extrapola, assim como suas antepassadas (IN 247/2002 e 404/2004) fizeram, sua competência regulamentar, incidindo na mesma ilegalidade já declarada pelo E. STJ.

O elemento balizador para a aferição da aplicação do conceito de insumo de forma a viabilizar a tomada de créditos nas aquisições é, segundo o E. STJ, a essencialidade e relevância que os pretendidos insumos tenham em relação à atividade econômica da entidade empresarial. Pois bem, nessa esteira compete ao julgador verificar se, entre os materiais pretendidos, existem insumos.

Geralmente faz-se indispensável que o contribuinte demonstre de forma detalhada em quais etapas ou fases produtivas os materiais são aplicados, de forma a permitir uma verificação de pertinência e essencialidade em relação às atividades econômicas, com a apresentação de planilhas referenciais, porém há casos em que a pertinência pode ser aferida diretamente.

Vejamos, antes, o precedente qualificado do E. STJ em questão:

“(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.”  
(Tema 779)

Como dito, existem atividades econômicas que, pela sua natureza própria demandam o emprego de ferramental para a sua consecução adequada, dispensando até mesmo a necessidade de indicação de pontos e momentos específicos do emprego dela na atividade, dada a pertinência lógica existente entre o material e a atividade econômica da empresa.

É o caso das ferramentas e a metalurgia, atividade econômica essa cuja exploração correta e adequada demanda, diuturnamente e essencialmente de máquinas e equipamentos em pleno funcionamento. O ferramental, no meu sentir, é elemento essencial para a atividade industrial da metalurgia, sem o emprego do qual a atividade não pode ser adequadamente explorada, no que concordo com a contribuinte.

Nesse sentido, sendo o ferramental um material indispensável, essencial e relevante para o desempenho natural e lógico da atividade econômica do contribuinte recorrente, a sua aquisição deve ensejar o direito ao creditamento das contribuições sociais.

#### **4. Crédito sobre aquisição de embalagem para transporte. Possibilidade.**

O material de embalagem, incluído o de transporte, enseja o direito ao creditamento das contribuições sociais. Da mesma forma que acima exposta, o inciso II, do § 2º,



do artigo 176, da IN RFB nº 2121/2022 extrapola, assim como suas antepassadas (IN 247/2002 e 404/2004) fizeram.

O elemento balizador para a aferição da aplicação do conceito de insumo de forma a viabilizar a tomada de créditos nas aquisições é, segundo o E. STJ, a essencialidade e relevância que os pretendidos insumos tenham em relação à atividade econômica da entidade empresarial. Pois bem, nessa esteira compete ao julgador verifica se entre os materiais pretendidos existem insumos.

Não se revela razoável que, para fins de aplicação da não cumulatividade das contribuições sociais, exija-se condicionantes relacionadas estritamente ao processo produtivo, como se faz ao aplicar o IPI. Aqui a afetação não é ao processo produtivo, nem ao produto, mas à atividade econômica, conceito muito mais amplo.

As embalagens, mesmo que aquelas destinadas exclusivamente ao transporte, por serem necessárias à atividade econômica da empresa, dão direito a crédito. A atividade não compreende, e nem pode ser compreendida, como apenas um fluxo produtivo, uma linha determinada de produção, como se explorar uma a atividade fosse resumido a produzir e deixar o produto produzido no chão, ou encaminhá-lo a transporte em embalagens que não atendam aos padrões mínimos de qualidade sanitária, física, química, etc. permitindo que o mesmo seja danificado.

Tão essencial quanto produzir é entregar o resultado produzido de forma adequada e íntegra. Vejamos precedente representativo dessa 1ª Turma Extraordinária nesse mesmo mesmo sentido, possibilitando a tomada de créditos em relação ao material de embalagem, ainda que apenas destinado ao transporte, com o qual, prestigiando entendimento anterior dessa C. Turma, me filio:

**Numero do processo:** 10925.000379/2007-64

**Turma:** Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção

**Seção:** Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:** Tue Jan 22 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Thu Feb 14 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Exercício: 2005 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes. **CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo,**

independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, bem assim as despesas com transporte para escoamento desta produção, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

**Numero da decisão:** 3001-000.687

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. (assinado digitalmente) Orlando Rutigliani Berri - Presidente. (assinado digitalmente) Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Renato Vieira de Avila, Marcos Roberto da Silva e Francisco Martins Leite Cavalcante.

**Nome do relator:** FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE

Nessa longarina, peço as devidas *venias* para, divergindo em parte do entendimento da D. Relatora, dar provimento ao recurso voluntário no que toca à classificação do ferramental e material de embalagem, ainda que destinado exclusivamente ao transporte.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Moreno Castillo**