



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.905672/2019-11
ACÓRDÃO	3201-012.447 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o Despacho Decisório e o Acórdão apresentado a motivação para o não reconhecimento do direito creditório e o respectivo fundamento legal, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito almejado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM SECUNDÁRIA – CAIXAS DE PAPELÃO. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. POSSIBILIDADE

Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

O importador ou industrial sujeito ao regime não cumulativo que adquire de outro importador ou industrial bens ou produtos sujeitos à aplicação do regime concentrado de alíquotas para utilização como insumo do processo produtivo tem, tão somente, o direito ao crédito calculado com a aplicação da alíquota ordinária da contribuição não cumulativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas às despesas com embalagem secundária – caixas de papelão.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 07946.80760.290318.1.5.18-2009, relativo ao crédito de PIS/Pasep não cumulativo do 4º trimestre 2017, no valor de R\$ 4.839.306,72, bem como das Declarações Eletrônicas de Compensação - Dcomp nº 02532.77892.030418.1.7.18-5086 e nº 05470.11277.270418.1.3.18-0670, vinculadas ao mencionado PER.

Após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomps vinculadas), a unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP, emitiu, em 22/01/2021, o Despacho Decisório (rastreamento nº 2993027) por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 3.258.769,53, e, em razão deste fato:

- homologou parcialmente as compensações declaradas na Dcomp nº 02532.77892.030418.1.7.18-5086;
- não homologou as compensações declaradas na Dcomp nº 05470.11277.270418.1.3.18-0670; e indeferiu o pedido de ressarcimento, uma

vez que todo o crédito reconhecido foi utilizado na homologação das compensações declaradas nas Dcomps acima mencionadas.

Observe-se que a análise do pleito da interessada teve por base procedimento fiscal (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 08.1.04.00-2019-00197-6) no qual foram analisados os Pedidos de Ressarcimentos de PIS e Cofins do 3º trimestre de 2017 ao 2º trimestre de 2018 e que as conclusões fiscais, que concedem o embasamento para a decisão administrativa, constam da INFORMAÇÃO FISCAL PERDCOMP TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) nº 08.1.04.00-2019-00197-6 e Anexos, que foram apensados ao despacho decisório.

Consoante se verifica pela leitura de mencionada Informação Fiscal, a auditoria (dos direitos creditórios solicitados) foi realizada com base nas informações, esclarecimentos e documentos fiscais e contábeis apresentados durante o procedimento fiscal, bem como pela análise da escrita fiscal contábil e Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições dos períodos analisados, tendo a autoridade a quo efetivado as seguintes glosas nas rubricas dos créditos da não cumulatividade:

1. Embalagem Secundária – Caixas de Papelão. Sustenta que as embalagens secundárias, entendidas como aquelas que são utilizadas para conter uma ou mais embalagens primárias e que são utilizadas essencialmente para o transporte, manipulação e armazenagem das mercadorias, não concedem o direito ao créditos das contribuições não cumulativas, consoante o disposto no item 5 do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 2018.
2. Produtos Químicos classificados no capítulo 29 da NCM. Argumenta que estes produtos estão sujeitos à alíquota zero das contribuições, consoante previsão contida no inciso I, art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, e que, portanto, a aquisição deles não concede o direito ao crédito das contribuições não cumulativas. Relata que a interessada, após intimação, apresentou documentação comprovando que realizou o estorno de parte das aquisições realizadas. Nesse sentido, diz que implementou a glosa dos créditos indevidos que não foram estornados pela interessada.
3. Crédito Presumido previsto no inciso I, § 1º, do art. 3º da Lei 10.147, de 2000. Sustenta que os produtos CLAVULANATO POTÁSSIO+AEROSIL, SUL.NEOMICINA+BACITRACINA POM, DORILEN GOTAS E CLAVULANATO POTÁSSIO+AVICEL não concedem o direito ao crédito previsto em mencionado dispositivo legal. Relata que a empresa foi intimada e que apresentou resposta declarando que “os produtos em questão geraram crédito presumido devido a uma falha de cadastro” (conforme resposta contida no Anexo 5 B).
4. Produtos Monofásicos. Argumenta que a apuração de créditos da não cumulatividade, relativa a aquisições de produtos monofásicos, com aplicação das alíquotas de 2,1 % (PIS) e 9,9% (Cofins), no caso da interessada, é incorreta. Explica que referidas alíquotas diferenciadas para fins de crédito, previstas no art.

24 da Lei nº 11.727, de 2008, são aplicadas, tão somente, quando as aquisições são destinadas para a revenda das mercadorias, ou seja, quando as aquisições são destinadas para a industrialização as alíquotas a serem aplicadas (para o cálculo dos créditos) são as normais, de 1,65 % (PIS) e 7,6 % (Cofins).

A autoridade a quo explica que as Notas Fiscais glosadas, relativas aos quatro tipos de glosas, encontram-se discriminadas nos Anexos 2, 3, 4 e 8 da Informação Fiscal, e também que: No tocante às glosas relativas aos itens 1 e 2. Que elas foram implementadas, conforme quadro colacionado na informação fiscal, no Crédito vinculado à Receita Tributada – códigos 101/102/201/301;

- No que diz respeito às glosas relativas ao item 3. Que como o crédito presumido do período foi integralmente aproveitado para dedução das contribuições do período essas glosas foram implementadas no “Crédito vinculado à receita Tributada no Mercado Interno – Alíquota Básica- código 101 e quando não havia pedido de ressarcimento nesta rubrica esta fiscalização efetuou a glosa no Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Alíquota Diferenciada- código 102.” - E quanto às glosas relativas ao item 4. Que elas foram implementadas, conforme quadro colacionado na informação fiscal, no Crédito vinculado à Receita de Alíquotas Diferenciadas, códigos 102/202/302.

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório em 25/01/2021, e apresentou, em 10/02/2021, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada pugna pela tempestividade da manifestação apresentada (1. Da Tempestividade) e traz um breve relato do procedimento fiscal (2. Sumário).

Na seqüência, a impugnante descreve, de forma resumida, as etapas de industrialização no tocante aos denominados comprimidos sólidos (3. Dos Fatos e das Etapas de Industrialização). Diz que estes medicamentos são adquiridos de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus. Que eles são fornecidos e entregues em embalagens industriais (bombonas e/ou sacos especiais). E que eles passam por novas etapas de industrialização: primeiramente, sendo embalados em blísteres; depois, sendo acondicionados em caixas, as quais contêm as quantias mínimas de medicamentos (blísteres) que são vendidos aos consumidores finais nas farmácias; e, por fim, em caixas maiores (caixas de papelão), as quais se destinam às Distribuidoras de medicamentos e que se constituem no produto final produzido pela empresa.

No mérito, a interessada passa a discorrer sobre as glosas implementadas pela fiscalização (4. Das Glosas), apresentando os seguintes argumentos para a defesa dos créditos glosados (denominação dos tópicos conforme apresentado na manifestação).

4.1 Glosa de Créditos Oriundos da Aquisição de Embalagens. Nesse tópico a impugnante defende o direito ao crédito em relação as embalagens secundárias,

ou seja, as caixas de papelão utilizadas para o acondicionamento das caixas de medicamentos. Argumenta que o processo de industrialização da empresa inclui referidas embalagens, consoante as disposições contidas no § único, art 3º da Lei 4.502, de 64 (antiga legislação do Imposto de Consumo) e no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 2010 (regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados). Diz que referidas caixas são elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo e que “Não são caixas destinadas somente ao transporte, mas produtos com dados individualizados de cada embalagem.”. Nesse sentido, colaciona na manifestação, fotos das caixas de papelão na linha de produção. Argumenta que a decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170 – PR garante o direito ao crédito no presente caso e que a autoridade fiscal ignorou as ressalvas contidas no item 57 a 59 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018. Ademais, sustenta que referidas caixas enquadram-se nos critérios de essencialidade e relevância uma vez “que integram o processo produtivo, caracterizam o conceito de industrialização, e são indispensáveis para a colocação do produto no mercado das distribuidoras de medicamentos de maneira adequada e com qualidade de vedação necessárias para o consumo.”.

4.1 Glosa de Créditos Oriundos da Aquisição de Produtos Químicos Classificados no Capítulo 29 da NCM e Glosa de Créditos Presumidos. No tocante a estas duas glosas, a interessada explica que, após as intimações da fiscalização, “buscou identificar se o problema de creditamento indevido tinha ocorrido e em que extensão, e verificou a possibilidade de ter havido falhas de classificação de produtos e matérias primas em seu cadastro interno.”. Nesse sentido, diz que realizou um levantamento inicial, com mais produtos do que os que foram indicados nas intimações fiscais, e que apurou a ocorrência de algumas falhas de classificação cadastral, as quais, na maior parte dos casos já haviam sido corrigidas anteriormente a análise fiscal. Diz, também, que começou a fazer um levantamento mais amplo, para o fim de identificar outras falhas de cadastramento, mas que essa checagem pelo fato de ser complexa ainda está em andamento. Acrescenta que a fiscalização encerrou a fiscalização antes da conclusão deste outro levantamento “incluindo nas glosas alguns casos ainda em levantamento e que possuem valores já corrigidos e estornados.”. Pede que sejam restabelecidos os valores dos créditos (relativos às duas glosas) que já estavam corrigidos e estornados e que foram indevidamente glosados pela autoridade a quo.

4.3 Glosa de Créditos Oriundos da Aquisição de Produtos Monofásicos. Nesse tópico a impugnante pugna pelo direito ao crédito com a aplicação das alíquotas diferenciadas dos produtos monofásicos. Argumenta que a interpretação que fiscalização deu ao disposto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, é equivocada e que as glosas foram implementadas sem um detalhamento efetivo, ocasionando, pela singeleza das justificativas apresentadas, um certo cerceamento do direito de defesa. Para defesa de sua tese, a interessada traz um longo arrazoado, por meio do qual apresenta toda a evolução legislativa relacionada com o PIS e com a

Cofins. Em síntese, argumenta que, no caso dos medicamentos, as alíquotas aplicáveis, para fins de apuração do direito ao crédito, são as previstas no inciso I do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 (2,1% e 9,9%, PIS e Cofins respectivamente); que referidos produtos estão sujeitos ao regime monofásico e sobre eles não se aplicam as alíquotas normais das contribuições (1,65 % e 7,6 %, PIS e Cofins respectivamente), consoante o disposto no inciso II, §1 do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003; que o caput de mencionados artigos 2º (das Lei nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003) deve ser lido em conjunto com seus parágrafos, incisos e alíneas, conforme o disposto nos art. 10 e 11 da Lei Complementar nº 95, de 1998, que trata da elaboração, redação, alteração e consolidação de leis; que as conclusões da fiscalização desrespeitam as exceções previstas para o caput dos mencionados artigos 2º, além de ferir o princípio da não cumulatividade previsto na CF e trazer enriquecimento indevido para o Estado; que não existe sentido na interpretação da fiscalização, uma vez que os produtos foram tributados às alíquotas concentradas e majoradas (2,1% de PIS e de 9,9% de COFINS); que o crédito a ser tomado é aquele que foi destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos sujeitos à incidência monofásica; que as contribuições devidas nas operações anteriores devem ser descontadas nas operações posteriores na sua inteireza; que, no caso concreto da impugnante, os produtos adquiridos com a tributação monofásica passam por novas etapas de industrialização; que estas etapas de industrialização seguem os conceitos definidos no art 3º da Lei nº 4.502, de 64 (antiga legislação do Imposto de Consumo), no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 2010 (regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados) e no art. 3º da IN RFB nº 1.911, de 2019; que, no caso da interessada, “a incidência monofásica acaba ocorrendo por duas vezes, uma na industrialização promovida pelo Fornecedor do insumo e outra na industrialização promovida pela Contribuinte, fenômeno este denominado de ‘plurifasia’.”; que o art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, e a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, reforçam o entendimento de que o direito ao crédito deve ser realizado pelo valor pago na etapa anterior; que a Lei nº 11.727, de 2008 e a IN RFB Nº 1.911, de 2019, ampliaram a possibilidade de creditamento de produtos monofásicos, pelo valor pago pelo Fornecedor na etapa anterior, também para os casos de revenda; que o direito ao crédito vindicado está previsto em toda a legislação que regulamenta as contribuições não cumulativas; que o artigo 24 da Lei nº 11.727, de 2008, não limitou o direito de creditamento do valor pago na fase anterior, mas, ao contrário, ampliou as possibilidades desse creditamento para os casos de revenda; e o que interessa ressaltar é que o mencionado artigo 24, em seu §1º, deixa claro que o creditamento deve ser feito pelo valor pago (PIS e COFINS) na fase anterior.

Em conclusão, no tópico 5. Do Pedido, a interessada solicita o cancelamento das glosas implementadas pela fiscalização, relativamente ao pedido de ressarcimento tratado no presente processo.

A decisão recorrida não reconheceu o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 109-006.514 apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO Nº 109-006.514 - 9ª TURMA DA DRJ09

DATA DA SESSÃO 27 DE MAIO DE 2021

PROCESSO Nº 10830.905672/2019-11

INTERESSADO EMS S/A

CNPJ/CPF 57.507.378/0003-65

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Tendo o Despacho Decisório apresentado a motivação para o não reconhecimento do direito creditório e o respectivo fundamento legal, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito almejado.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. VEDAÇÃO.

As embalagens para transporte de mercadorias acabadas são considerados gastos posteriores à finalização do processo de produção e, portanto, não geram direito ao crédito da não cumulatividade da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

O importador ou industrial sujeito ao regime não cumulativo que adquire de outro importador ou industrial bens ou produtos sujeitos à aplicação do regime concentrado de alíquotas para utilização como insumo do processo produtivo tem, tão somente, o direito ao crédito calculado com a aplicação da alíquota ordinária da contribuição não cumulativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo integralmente os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Por meio do Recurso Voluntário, requer a Recorrente o cancelamento das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal no valor de 1.580.537,19, referente a créditos do PIS, e a compensação com os débitos vinculados a PERDCOMP nº 07946.80760.290318.1.5.18-2009.

1. Preliminar de Cerceamento do Direito de Defesa

Aduz a Recorrente em sede de preliminar de Cerceamento do Direito de Defesa

(...) a questão foi abordada pela razão de que a Autoridade Fiscal simplesmente cita como direito ao crédito o disposto nos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e conclui que não se aplica no caso de industrialização o disposto no artigo 24 da Lei nº 11.727/2008.

O Julgador, na mesma linha de atuação do Auditor Fiscal, comete o mesmo cerceamento de defesa ao não rebater as hipóteses de crédito arguidas pela contribuinte, tanto nos itens 4.2.1 como no 4.2.3. como se verá adiante.

A DRJ afastou a preliminar suscitada nos seguintes termos:

Dentre as razões que constam da manifestação, relativas aos créditos oriundos de aquisição de produtos monofásicos, a interessada traz o argumento de que a singeleza da justificativa apresentada pela fiscalização “chega a provocar um certo cerceamento de defesa, na medida em que não expõe detalhadamente as efetivas razões da glosa.” Ao se analisar o despacho decisório constata-se, entretanto que não ocorreu o alegado cerceamento de direito de defesa, nem tão pouco qualquer imperfeição técnica capaz de macular a eficácia de seus efeitos, tendo em vista que a formalização do mesmo foi originada em procedimento administrativo amparado nas normas que regulam a matéria, com o cumprimento de todas as formalidades legalmente impostas.

Por outro lado, nota-se que a peça impugnatória contraria a tese da interessada, uma vez que se identifica nela uma defesa realizada com grande desenvoltura que ataca todos os aspectos do despacho decisório, revelando o pleno conhecimento do conteúdo do mesmo, bem como ausência de qualquer limitação à possibilidade de defesa da autuada.

Observa-se, também, que não houve qualquer limitação à possibilidade de defesa da autuada, já que ela teve livre acesso a todas as informações constantes do despacho decisório e que não houve qualquer restrição ao seu direito de apresentação da manifestação de inconformidade ou qualquer empecilho relativo à produção de provas.

Sobre a questão da nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido, é preciso recorrer à legislação que trata das hipóteses de nulidade dos atos administrativos envolvidos no processo administrativo fiscal. A esse respeito, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, relaciona as situações que os comprometem os atos administrativos em sua legitimidade:

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

.....”

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, portanto, somente são nulos os atos, termos, despachos e decisões elaborados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos com cerceamento do direito de defesa.

Não tendo sido exaradas por pessoa incompetente, mas por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade com prerrogativa legal para tanto, o Despacho Decisório e o Acórdão recorrido sob suspeita não se enquadram no inciso I supratranscrito.

Da análise dos autos, também não se pode invocar a pretensa nulidade com base no inciso II, do art. 59, não se cogitando da hipótese de cerceamento de defesa, já que a fundamentação do não reconhecimento do direito creditório foi suficiente para garantir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, conforme demonstrado pela apresentação tempestiva e devidamente fundamentada da Manifestação de Inconformidade e do Recurso Voluntário pela Recorrente.

Dessa maneira, rejeito a preliminar suscitada.

2. Mérito

Em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos e, nesse sentido estabelece 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 Tipj; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“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”;

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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.

Destaque-se que o pleito da Recorrente foi reconhecido por meio do Despacho Decisório de forma parcial em razão de 4 (quatro) tipos de glosas, implementadas nos créditos da não cumulatividade, a saber: 1. Embalagem Secundária – Caixas de Papelão; 2. Produtos Químicos classificados no capítulo 29 da NCM; 3. Crédito Presumido previsto no inciso I, § 1º, do art. 3º da Lei 10.147, de 2000; e 4. Produtos Monofásicos.

Dito isto, nos termos da legislação supracitada e a 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, passo a análise das glosas mantidas pela DRJ.

2.1. Embalagem Secundária – Caixas de Papelão

A fiscalização sustenta que as caixas de papelão, devem ser tratadas como embalagens secundárias, entendidas como aquelas que são utilizadas para conter uma ou mais embalagens primárias e que são utilizadas essencialmente para o transporte, manipulação e armazenagem das mercadorias, não concedem o direito aos créditos das contribuições não cumulativas, consoante o disposto no item 5 do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 2018.

A DRJ fundamenta a manutenção da glosa nos seguintes termos:

Como bem ressaltado na manifestação, o novo conceito de insumo, aplicável às contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) a partir da decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170 – PR, encontra-se delineado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

De citado instrumento legal, destaca-se o seguinte trecho, in verbis:

“5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços,

excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas. Fl. 1511 DJ DRJ09 PR Original PROCESSO 10830.905672/2019-11 ACÓRDÃO 109-006.514 DRJ09 8 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.” (Grifos Nossos).

Ainda, em reforço às previsões contidas no mencionado Parecer, é de se destacar as previsões contidas no art. 172, da IN RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, que prevê o seguinte à respeito das embalagens para transporte:

“Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

(...)§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;”(...) (Grifos Nossos)

Como se verifica na legislação de regência da matéria, consta muito claro que as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas como bens utilizados como insumo.

No presente caso, constata-se que as embalagens que tiveram os créditos glosados (caixas de papelão) são utilizadas, primordialmente, na estocagem e movimentação dos produtos comercializados pela empresa. Referida conclusão pode ser obtida pela observação das fotos apresentadas na manifestação. Ou seja, apesar das argumentações da interessada que tentam caracterizar as embalagens em questão como sendo de acondicionamento, inexistem dúvidas de que se tratam de embalagens de transporte e, portanto, nesta condição, em conformidade com a legislação acima mencionada, não concedem direito ao crédito nas contribuições não cumulativas.

Nesse direção, em que pese as demais argumentações trazidas pela interessada, o fato é que os instrumentos legais citados anteriormente são de observância obrigatória no âmbito da administração tributária federal e que, portanto, as glosas devem ser mantidas.

Alega a Recorrente direito ao crédito relativo as despesas com embalagem secundária – caixas de papelão:

O Julgador, ao analisar a impugnação da glosa dos créditos das embalagens, se restringe a citar o item 55 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 17 de dezembro de 2018, ignorando o inteiro teor do citado parecer, bem como as argumentações apresentadas na impugnação.

Destaque-se que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 17 de dezembro de 2018, foi editado para explicitar o entendimento da Receita Federal do Brasil, em sintonia com a Decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, que definiu o conceito de insumo como:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO RECORRENTE : ANHAMBI ALIMENTOS LTDA ADVOGADOS : FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO E OUTRO(S) - DF020720 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266 RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000 INTERES. : ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766 ADVOGADA : VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917 SOC. de ADV. : MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S) EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1-Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2-O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

3-Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da

empresa, a possibilidade de dedução dos créditos 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.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, após o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão. Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR A conclusão, expressa no item “2” da Ementa acima, é a seguinte:

2- 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.

Esta definição é de suma importância quando define que a essencialidade ou relevância deve ser considerada considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Como já explicado no item 2, repetido agora, a Contribuinte é empresa do ramo farmacêutico, sendo fabricante e importadora de medicamentos e cosméticos, regularmente registrada na ANVISA - Agência Nacional de Vigilância Sanitária.

Na sua dinâmica de trabalho, no contexto que interessa especificamente a esse processo fiscal, parte dos medicamentos por ela fabricados são, inicialmente, adquiridos de Fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus, responsável por processar a primeira etapa da fabricação dos medicamentos, especialmente os denominados comprimidos sólidos.

Tais medicamentos são adquiridos pela Contribuinte e são entregues pelo Fornecedor em embalagens industriais (bombonas e/ou sacos especiais).

Após o recebimento dos produtos do Fornecedor da ZFM, os medicamentos entram em novas etapas de industrialização dentro da fábrica e, juntamente com todos os demais produtos da produção local, são submetidos à primeira embalagem em blísteres, que garantem a vedação até o consumo.

Seguindo na linha de produção, os blísteres são acondicionados em caixas que conterão a quantia determinada de medicamentos e que serão vendidas aos consumidores finais pelas Farmácias.

Estas primeiras caixas, destinadas aos consumidores finais, são então acondicionadas em caixas maiores, essas destinadas às Distribuidoras de medicamentos, sendo que as caixas maiores constituem o produto acabado da industrialização efetuada pela Contribuinte.

O produto acabado para venda aos distribuidores são as Caixas que contém as embalagens individuais. A contribuinte não vende embalagens individuais, somente Caixas com estas embalagens individuais.

A Receita Federal, ao tratar do tema no Parecer Normativo COSIT nº 5 de 17 de dezembro de 2018, registra a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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”; 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”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

A ementa acima traz a interpretação do que é a essencialidade e relevância, sendo:

✓ Essencialidade - quando o item faz parte da estrutura do processo produtivo, sendo inseparável para a sua execução, ou quando a sua falta provoque a não conclusão do processo produtivo.

No caso da contribuinte, a linha de produção consiste em embalar em blísteres os comprimidos sólidos, embalar os blísteres em embalagens individuais (destinadas ao consumidor final) e acondicionar estas embalagens individuais em Caixas, que constituem o produto acabado destinado à venda para as distribuidoras de medicamentos.

Portanto, sem a embalagem das Caixas de Papelão, é impossível concluir o processo produtivo, resultando daí a sua essencialidade.

✓ Relevância – Identifica o item que, embora não indispensável à elaboração do próprio produto, integre o processo de produção, quer pelas singularidades da cadeia produtiva, quer por imposição legal.

A caixa de papelão não faz parte do produto em si, que são os comprimidos sólidos, mas integra o processo de produção. Impossível concluir o processo produtivo sem acondicionar os produtos acabados para a venda.

Repetindo, o produto acabado da contribuinte são as caixas de papelão contendo as embalagens individuais de medicamentos. No final da linha de produção, os produtos acabados são as caixas de papelão destinada aos distribuidores de medicamentos, sendo que a contribuinte não vende nem para as farmácias nem para consumidores finais.

Logo as caixas de papelão denominadas de embalagens secundárias são essenciais e relevantes para o processo produtivo da contribuinte.

As disposições dos itens 55 e 56 do Parecer Normativo COSIT nº 5 de 17 de dezembro de 2018, citada isoladamente do inteiro teor do Parecer pelo Julgador (e pelo Auditor Fiscal), não é conclusivo. Ambos, Julgador e Auditor Fiscal, omitem nas suas avaliações as disposições dos itens 57, 58 e 59, que complementam o entendimento do que seria insumo ou não.

Os itens 57, 58 e 59 do Parecer Normativo COSIT nº 5 de 17 de dezembro de 2018 dispõe:

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia –Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços

exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem-produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação. (grifo nosso) Sendo o produto acabado da contribuinte, as embalagens contendo as embalagens individuais de medicamentos oriundos do processo produtivo, não há razão para não ser caracterizado como insumo essencial e relevante no processo produtivo.

Mesmo assim, por outro prisma, o processo de industrialização segue os conceitos definidos pela antiga legislação do Imposto de Consumo, Parágrafo Único do artigo 3º da Lei 4.502/64:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto. Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: ...

Por sua vez o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprimora o conceito de industrialização no artigo 4º do Decreto nº 7.212/2010:

Art. 4 Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) : ... IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou ... Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

No entanto, ao editar a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que trata da regulamentação das contribuições do PIS e da COFINS, a Receita Federal do Brasil, surpreendentemente, na redação do Art.3º, some com o item IV do artigo 4º do Decreto nº 7.212/2010, fazendo com que o texto da referida IN acabe por ignorar que as atividades de acondicionamento ou acondicionamento fazem parte do processo produtivo.

Art. 3º Considera-se industrialização, nos termos definidos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as operações de: I - transformação; II- beneficiamento; III- montagem; e IV- renovação ou recondicionamento.

Ou o conceito de industrialização previsto no artigo 3º da Lei nº 4.502/64 é válido para as contribuições do PIS ou da COFINS, ou que se edite nova norma legal que defina o que é industrialização. Não pode a RFB, por omissão, em normas infralegais, alterar as definições legais existentes.

Assim sendo, verifica-se que além das situações fáticas acima expostas, a norma também define, como parte do processo de industrialização, o acondicionamento ou reacondicionamento.

Basta verificar a linha de produção, demonstrada nas fotos de nºs 1 a 7, para se concluir que as caixas de papelão fazem parte do processo produtivo. O processo de produção se encerra com as embalagens destinadas à venda para as distribuidoras de medicamentos. Verifica-se também, que as embalagens de papelão são específicas para cada tipo de produto final. Não são caixas destinadas somente ao transporte, mas produtos com dados individualizados para cada embalagem.

Mesmo que, raciocinando por absurdo, possa alguém entender que para o consumo dos medicamentos as embalagens não sejam indispensáveis (blister, caixas individuais e caixas de produto final), tem-se que, conforme o item “b” do Parecer Normativo COSIT nº 5, acima citado, as mesmas integram o processo produtivo, caracterizam o conceito de industrialização e são indispensáveis para a colocação do produto no mercado das distribuidoras de medicamentos de maneira adequada e com a qualidade de vedação necessárias para o consumo.

Infelizmente, o Julgador absteve-se de enfrentar estas questões, que a recorrente entende fundamentais para a completa compreensão do processo produtivo, bem como da essencialidade e relevância das embalagens secundárias para finalizar o ciclo de produção da contribuinte.

Demonstrada a essencialidade e relevância dos insumos, denota-se totalmente indevida a glosa dos créditos decorrente da aquisição de embalagens destinadas ao processo de produção de medicamentos.

Ocorre que, correto o entendimento da Recorrente, de fato, como bem demonstrado nos autos, para o consumo dos medicamentos as embalagens são indispensáveis (blister, caixas individuais e caixas de produto final), por integrarem o processo produtivo. Além, de caracterizam o conceito de industrialização, são indispensáveis para a colocação do produto no mercado das distribuidoras de medicamentos de maneira adequada e com a qualidade de vedação necessárias para o consumo.

Assim, ainda que as caixas também sejam para transporte do produto da Recorrente, diante do exposto acima, a luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, geram direito a crédito.

Nesse sentido, este Conselho já se manifestou:

Numero do processo: 10925.002930/2007-12 Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção Câmara: Segunda Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Tue May 21 00:00:00 UTC 2019 Data da publicação: Thu Jul 11 00:00:00 UTC 2019 Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2006 REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória. AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIACÃO. Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho. **EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.**

Numero da decisão: 3201-005.347 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com embalagens; b) reconhecer o crédito, limitado à depreciação, dos bens ativáveis; e c) negar o crédito para os demais insumos. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que lhe deu provimento parcial em menor extensão, para não reconhecer apenas os créditos sobre os dispêndios com embalagens. Charles Mayer de Castro Souza - Presidente. (assinado digitalmente) Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator. (assinado digitalmente) Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Nome do relator: PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA

Portanto as glosas devem ser revertidas.

2.2. Produtos Químicos classificados no capítulo 29 da NCM, Crédito Presumido previsto no inciso I, § 1º, do art. 3º da Lei 10.147, de 2000 e Produtos Monofásicos

Em relação as glosas relativas Produtos Químicos classificados no capítulo 29 da NCM, Crédito Presumido previsto no inciso I, § 1º, do art. 3º da Lei 10.147, de 2000 e Produtos Monofásicos, em que pese as argumentações apresentadas pela Recorrente, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua fundamentação como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

Produtos Químicos classificados no capítulo 29 da NCM e Crédito Presumido previsto no inciso I, § 1º, do art. 3º da Lei 10.147, de 2000

Nestes dois tipos de glosa, observa-se, consoante o relato da fiscalização, que a apropriação do crédito está relacionada com falhas nos sistemas informatizados da manifestante. Ou em outras palavras, durante o procedimento fiscal a manifestante já havia reconhecido que não possui direito ao crédito em ambos os casos e que as apropriações de crédito foram realizadas de forma equivocada (por erros de sistema).

Na manifestação, por sua vez, a interessada explica que realizou um levantamento inicial, com mais produtos do que os que foram indicados nas intimações fiscais e que apurou a ocorrência de algumas falhas de classificação cadastral, as quais, na maior parte dos casos já haviam sido corrigidas anteriormente a análise fiscal. Diz, também, que começou a fazer um levantamento mais amplo, para o fim de identificar outras falhas de cadastramento, mas que essa checagem pelo fato de ser complexa ainda está em andamento. Acrescenta que a fiscalização encerrou a fiscalização antes da conclusão deste outro levantamento “incluindo nas glosas alguns casos ainda em levantamento e que possuem valores já corrigidos e estornados.”. Pede que sejam restabelecidos os valores dos créditos (relativos às duas glosas) que já estavam corrigidos e estornados e que foram indevidamente glosados pela autoridade *a quo*.

Nota-se, outra vez, que a interessada não possui razão.

Primeiramente, porque, como já dito, nenhum dos dois tipos de entrada concedem o direito ao crédito. A interessada aliás concorda com este fato.

Segundo, e mais importante, porque, consoante o disposto na Informação Fiscal, as duas glosas (assim como as outras duas) foram especificadas e detalhadas, com apontamento das Notas Fiscais glosadas em anexos específicos (Anexo 3 Glosa NCM 29 – Crédito Aquisição de Bens Utilizados como Insumo e Anexo 4 Glosa de Crédito Presumido Produtos sem Tarja Vermelha ou Preta), bem como com consolidação mensal dos valores.

E terceiro porque, neste ponto, a manifestação de inconformidade é genérica e não traz qualquer prova dos fatos alegados. A interessada diz, tão somente, que não terminou o levantamento dos erros cometidos e que a fiscalizou encerrou o procedimento fiscal “segundo seus parâmetros e valores, incluindo nas glosas alguns casos ainda em levantamento e que possuem valores já corrigidos e estornados.”. Em outras palavras, a interessada, ao contrário da fiscalização, não especificou e nem detalhou as glosas de créditos que possuem valores já corrigidos e estornados. Também não apresentou quaisquer documentos para derrubar as conclusões fiscais.

Produtos Monofásicos

A fiscalização argumenta que a apuração de créditos da não cumulatividade, relativa a aquisições de produtos monofásicos, com aplicação das alíquotas de 2,1 % (PIS) e 9,9% (Cofins), no caso da interessada, é incorreta. Explica que referidas alíquotas diferenciadas para fins de crédito, previstas no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, são aplicadas, tão somente, quando as aquisições são destinadas para a revenda das mercadorias, ou seja, quando as aquisições são destinadas para a industrialização as alíquotas a serem aplicadas (para o cálculo dos créditos) são as normais, de 1,65 % (PIS) e 7,6 % (Cofins).

A impugnante, por seu turno, pugna pelo direito ao crédito com a aplicação das alíquotas diferenciadas dos produtos monofásicos, sustentando que a interpretação que fiscalização deu ao disposto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, é equivocada. Em síntese, argumenta que, no caso dos medicamentos, as alíquotas aplicáveis, para fins de apuração do direito ao crédito, são as previstas no inciso I do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 (2,1% e 9,9%, PIS e Cofins respectivamente); que o caput dos artigos 2º (da Lei nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003) deve ser lido em conjunto com seus parágrafos, incisos e alíneas; que as conclusões da fiscalização desrespeitam as exceções previstas para o caput dos mencionados artigos 2º, além de ferir o princípio da não cumulatividade previsto na CF e trazer enriquecimento indevido para o Estado; que não existe sentido na interpretação da fiscalização, uma vez que os produtos foram tributados às alíquotas concentradas e majoradas (2,1% de PIS e de 9,9% de COFINS); que o crédito a ser tomado é aquele que foi destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos sujeitos à incidência monofásica; que, no caso concreto da impugnante, os produtos adquiridos com a tributação monofásica passam por novas etapas de industrialização; que, no caso da interessada, “a incidência monofásica acaba ocorrendo por duas vezes, uma na industrialização promovida pelo Fornecedor do insumo e outra na industrialização promovida pela Contribuinte, fenômeno este denominado de ‘plurifasia’.”; que a Lei nº 11.727, de 2008 e a IN RFB Nº 1.911, de 2019, ampliaram a possibilidade de creditamento de produtos monofásicos, pelo valor pago pelo Fornecedor na etapa anterior, também para os casos de revenda; que o direito ao crédito vindicado está previsto em toda a legislação que regulamenta as contribuições não cumulativas; que o artigo 24 da Lei nº 11.727, de 2008, não limitou o direito de creditamento

do valor pago na fase anterior, mas, ao contrário, ampliou as possibilidades desse creditamento para os casos de revenda; e o que interessa ressaltar é que o mencionado artigo 24, em seu §1º, deixa claro que o creditamento deve ser feito pelo valor pago (PIS e COFINS) na fase anterior.

Ao se analisar a legislação, constata-se, mais uma vez, que a razão está com a fiscalização.

Primeiramente, é bom lembrar, que os créditos da controvérsia são relativos a aquisições de produtos monofásicos (medicamentos) destinados para a industrialização e não para a simples revenda.

Obviamente, portanto, o direito ao crédito para o presente caso não se encontra previsto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Referido artigo (abaixo reproduzido) tratou do direito ao crédito para os casos em que uma pessoa jurídica importadora ou industrial atua, também, como revendedora de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica.

“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”(Grifos Nossos)Nesse sentido, portanto, correta a interpretação da fiscalização de que mencionado artigo não concede o suporte legal para os créditos tomados pela interessada com alíquotas diferenciadas.

Na situação vivenciada pela impugnante, na qual os produtos adquiridos com alíquota concentrada foram utilizados pela interessada como insumo do processo produtivo, o direito ao crédito encontra-se, na verdade, disposto nos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), abaixo reproduzidos, bem como da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS), cuja redação é idêntica.

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)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;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”(Grifos Nossos)E a leitura dos dispositivos acima mencionados não deixa dúvidas. Quando os bens e serviços são adquiridos para utilização como insumo na produção ou fabricação de produtos destinados a venda “o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei” (Grifos nossos), ou seja, no caso do PIS deve ser aplicada a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento - alíquota prevista no Caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002) e no caso da Cofins a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento – alíquota prevista no Caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003).

Note-se que a redação que consta do §1º do art. 3º acima é bem clara: o dispositivo faz referência direta à alíquota prevista no Caput do Art. 2º e não, como quer fazer quer a interessada, às alíquotas previstas no Art. 2º. Não há, portanto, como acolher a tese de que se devem aplicar alíquotas diversas, previstas nas exceções que constam dos incisos do § 1º. Obviamente se o legislador quisesse que fossem aplicadas outras alíquotas, que não as ordinárias (1,65% e 7,6%), teria escrito de forma ampla, com direcionamento para as alíquotas previstas no art. 2º, para que fossem atingidas, também, as alíquotas relativas às exceções. No entanto, como visto, o texto foi escrito de forma restritiva para atingir, tão somente, à alíquota prevista no caput do artigo (da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003).

Portanto, em que pese os argumentos da interessada, conclui-se que a legislação de regência das contribuições não cumulativas prevê tratamentos distintos quanto o direito ao crédito nas aquisições realizadas por pessoas jurídicas importadoras ou industriais fabricantes dos produtos sujeitos à aplicação de alíquota diferenciadas (relacionados no § 1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003): quando os produtos são adquiridos para revenda, consoante o disposto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, o crédito corresponde ao valor da contribuição (PIS ou Cofins) devido pelo vendedor em decorrência da operação (ou seja, calcula-se o crédito pela alíquota concentrada aplicada na operação anterior); e quando os produtos são adquiridos como insumo, conforme o disposto no §1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o crédito é calculado, tão somente, com a aplicação da alíquota ordinária da contribuição não cumulativa (ou seja, calcula-se o crédito de PIS com aplicação da alíquota de 1,65% e o da Cofins com a alíquota de 7,6%).

Dessa forma, as glosas devem ser mantidas.

Conclusão

Assim, ante todo o exposto, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas as despesas com embalagem secundária – caixas de papelão.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale