



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



**Processo nº** 10865.903733/2011-42  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3003-000.312 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 18 de novembro de 2021  
**Assunto** COFINS  
**Recorrente** STOLLER DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que esta (1) manifeste-se conclusivamente e de forma justificada sobre a adequação dos bens e serviços identificados no Termo de Encerramento de Ação Fiscal ao conceito de insumo fixado no RESp nº. 1.221.170/PR e no Parecer nº COSIT 05/2018; (2) À luz do entendimento firmado no RESp nº. 1.221.170/PR e no Parecer nº COSIT 05/2018, informe, por meio de demonstrativo, qual o valor do crédito correspondente a cada um dos itens citados no Termo de Encerramento de Ação Fiscal deve ser mantido e qual o valor deve ser efetivamente glosado; (3) promova a reapuração da COFINS para o período-base em questão e informe se o montante do crédito apurado é suficiente para a quitação dos débitos relacionados nos PER/DCOMP vinculados ao presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Ariene D'Arc Diniz e Amaral e Lara Moura Franco Eduardo. Ausente o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## **Relatório**

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/FOR:

Fl. 2 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

Trata-se de apreciar a manifestação de inconformidade apresentada pela empresa Stoller do Brasil Ltda. (fls. 2 a 19) contra o Despacho Decisório de Nº de Rastreamento: 015173435, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Limeira-SP, (fls. 72 a 73), que indeferiu parte do crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento de Cofins não cumulativa – Vendas para o Mercado Interno, relativo ao 4º Trimestre de 2006, formalizado que fora no PER/DComp nº 01004.52625.080207.1.1.11-7025, no valor de R\$ 224.101,00.

Tendo ocorrido ação fiscal naquela DRF com o intuito de promover a análise dos créditos objeto de vários pedidos de ressarcimento de Cofins e PIS não cumulativo, formalizados em diversos PER/DComp, relativos ao período do 3º Trimestre de 2006 ao 4º Trimestre de 2009, a fiscalização daquela unidade efetuou a glosa de créditos decorrentes de várias operações relativas a aquisições de bens e serviços, os quais, no entendimento da autoridade fiscal, não geram direito a crédito, nos termos da legislação aplicável ao referido regime de apuração dessas contribuições.

Em relação ao PER/Dcomp acima citado, cuja fundamentação do Despacho Decisório colaciono a seguir, não foi reconhecido o direito a crédito de Cofins, de R\$ 3.946,76, relativo ao mês de 10/2006 e de R\$ 1.372,22, relativo ao mês 12/2006, perfazendo uma glosa total naquele 4º Trimestre de 2006 no valor de R\$ 5.318,98.

| 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |            |          |           |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|----------|-----------|------------|
| Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |            |          |           |            |
| Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento do direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:                                                                                                                                                                                                                  |            |          |           |            |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Outubro    | Novembro | Dezembro  | TRIMESTRE  |
| VLR CRÉDITO PEDIDO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 166.495,26 | 0,00     | 57.605,74 | 224.101,00 |
| VLR CRÉDITO DEFERIDO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 162.548,50 | 0,00     | 56.233,52 | 218.782,02 |
| Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho:                                                                                                                                                                                                                                     |            |          |           |            |
| O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 13204.71946.300507.1.3.11-0925                                                                                                                                              |            |          |           |            |
| Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 01004.52625.080207.1.1.11-7025                                                                                                                                                                                                                |            |          |           |            |
| Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/01/2012.                                                                                                                                                                                                                                                         |            |          |           |            |
| PRINCIPAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | MULTA      | JUROS    |           |            |
| 5.318,98                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 1.063,79   | 2.606,03 |           |            |
| Para informações sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto de análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço <a href="http://www.receita.fazenda.gov.br">www.receita.fazenda.gov.br</a> , menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório". |            |          |           |            |
| Enquadramento Legal: Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.                                                                                                                         |            |          |           |            |

No Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal a autoridade fiscal relaciona o crédito apurado pelo contribuinte e o crédito apurado pela fiscalização, mensalmente e, após exclusão da parcela do crédito descontado na apuração da contribuição no próprio mês, demonstra o crédito passível de ressarcimento.

Fl. 3 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

| CORN    |                              |                               |                   |                              |                               |                        |
|---------|------------------------------|-------------------------------|-------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------------|
| Mês     | crédito apurado contribuinte | parcela utilizada por dedução | crédito pleiteado | crédito apurado fiscalização | parcela utilizada por dedução | crédito deferido (mês) |
| 10/2006 | R\$ 178.347,90               | R\$ 11.852,64                 | R\$ 166.495,26    | R\$ 174.401,14               | R\$ 11.852,64                 | R\$ 162.548,50         |
| 11/2006 | R\$ 56.660,46                | R\$ 56.660,46                 | R\$ 0,00          | R\$ 53.998,82                | R\$ 53.998,82                 | R\$ 0,00               |
| 12/2006 | R\$ 81.170,64                | R\$ 23.564,90                 | R\$ 57.605,74     | R\$ 79.798,42                | R\$ 23.564,90                 | R\$ 56.233,52          |

No Anexo – I ao referido Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal foram demonstradas as operações sobre as quais não foram admitidas apuração de créditos, relacionando-se, mensalmente, o valor bruto constante na Nota Fiscal, o fornecedor e o valor do crédito glosado. Para os referidos meses foram destacadas as seguintes glosas que implicaram na redução do valor do crédito pleiteado objeto do Pedido de Ressarcimento ora em discussão:

| MÊS               | NF    | VALOR BRUTO   | COFINS (7,6%) | PIS (1,65%) | FORNECEDOR           |
|-------------------|-------|---------------|---------------|-------------|----------------------|
| 10/2006           | 25057 | R\$ 12.200,00 | R\$ 927,20    |             | EUROPACK IND COM PRO |
| 10/2006           | 1525  | R\$ 132,18    | R\$ 10,05     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1525  | R\$ 398,54    | R\$ 30,14     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1525  | R\$ 529,72    | R\$ 40,18     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1621  | R\$ 222,75    | R\$ 16,93     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1621  | R\$ 688,25    | R\$ 50,79     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1621  | R\$ 1.782,00  | R\$ 135,43    |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1637  | R\$ 1.435,20  | R\$ 109,08    |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1637  | R\$ 4.305,56  | R\$ 327,22    |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 1637  | R\$ 11.481,51 | R\$ 872,59    |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 10/2006           | 48545 | R\$ 8.033,89  | R\$ 458,56    |             | LADAL PLASTICOS E EM |
| 10/2006           | 792   | R\$ 485,50    | R\$ 35,20     |             | JOSE EVANDRO COVO EP |
| 10/2006           | 798   | R\$ 575,00    | R\$ 43,70     |             | JOSE EVANDRO COVO EP |
| 10/2006           | 798   | R\$ 790,00    | R\$ 60,04     |             | JOSE EVANDRO COVO EP |
| 10/2006           | 805   | R\$ 1.580,00  | R\$ 118,56    |             | JOSE EVANDRO COVO EP |
| 10/2006           | 805   | R\$ 430,50    | R\$ 32,72     |             | JOSE EVANDRO COVO EP |
| 10/2006           | 806   | R\$ 1.200,00  | R\$ 91,20     |             | JOSE EVANDRO COVO EP |
| 10/2006           | 11794 | R\$ 3.040,00  | R\$ 231,04    |             | ANTONIO MARCOS RIZZA |
| 10/2006           | 171   | R\$ 14,00     | R\$ 1,06      |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 10/2006           | 171   | R\$ 38,00     | R\$ 2,74      |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 10/2006           | 171   | R\$ 145,00    | R\$ 11,02     |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 10/2006           | 171   | R\$ 23,80     | R\$ 2,19      |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 10/2006           | 171   | R\$ 75,40     | R\$ 5,73      |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 10/2006           | 171   | R\$ 270,00    | R\$ 20,52     |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 10/2006           | 1752  | R\$ 214,50    | R\$ 16,30     |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 10/2006           | 35    | R\$ 2.250,00  | R\$ 171,00    |             | SANDRO CESAR GALVI - |
| 10/2006           | 4570  | R\$ 1.650,00  | R\$ 125,40    |             | TRANSWORTH SERV COS  |
| 10/2006 Resultado |       | R\$ 51.931,10 | R\$ 3.948,78  | 0           |                      |

| MÊS               | NF   | VALOR BRUTO   | COFINS (7,6%) | PIS (1,65%) | FORNECEDOR           |
|-------------------|------|---------------|---------------|-------------|----------------------|
| 12/2006           | 1763 | R\$ 192,00    | R\$ 14,59     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 12/2006           | 1763 | R\$ 576,00    | R\$ 43,78     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 12/2006           | 1763 | R\$ 1.536,00  | R\$ 116,74    |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 12/2006           | 1793 | R\$ 1.049,40  | R\$ 79,75     |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 12/2006           | 1793 | R\$ 3.146,23  | R\$ 239,27    |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 12/2006           | 1793 | R\$ 7.345,88  | R\$ 558,29    |             | CERTO RECURSOS HUMAN |
| 12/2006           | 1791 | R\$ 756,00    | R\$ 57,81     |             | EDNELSON APARECIDO P |
| 12/2006           | 4685 | R\$ 1.500,00  | R\$ 121,80    |             | TRANSWORTH SERV COS  |
| 12/2006           | 4707 | R\$ 700,00    | R\$ 53,20     |             | TRANSWORTH SERV COS  |
| 12/2006           | 4708 | R\$ 1.150,00  | R\$ 87,40     |             | TRANSWORTH SERV COS  |
| 12/2006 Resultado |      | R\$ 18.055,49 | R\$ 1.372,22  | 0           |                      |

Fl. 4 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

A autoridade fiscal justifica as glosas com a motivação exposta no item “Valores Glosados” do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, abaixo transcritos:

12. Quantos aos 56 (cinquenta e seis) itens referentes ao TIF 003 o contribuinte prestou os esclarecimentos necessários, enumerando de 01 a 56 as explicações, que da mesma forma servirão para a demonstração do trabalho de auditoria fiscal realizado, no que diz respeito às aquisições que não geram direito a crédito, motivo pelo qual serão glosados os respectivos valores, conforme demonstrativo abaixo:
- Item 05: Fornecedor: Europack Com. Prod. Termoplástico Ltda — Embalagem secundária para acondicionamento de produtos visando proteção e melhor apresentação visual dos produtos.
  - Item 07: Fornecedor: C&Z Móveis Planejados Ltda — Chapas de eucatex p/ material de apoio dos fardos.
  - Item 08: Fornecedor: Ademar Boscolo-ME — idem ao item 07.
  - Item 13: Fornecedor: Recursos Humanos Paulínia Ltda — Contratação de mão-de-obra temporária.
  - Item 20: Fornecedor: Batistel Distribuidora de Embalagens Ltda — idem ao item 05.
  - Item 21: Fornecedor: Certo Recursos Humanos Ltda - idem ao item 13.
  - Item 22: Fornecedor: Ladal Plásticos e Embalagens Ltda — idem aos item 05.
  - Item 24: Fornecedor: José Evandro Covo-EPP — Caixas dosadoras utilizadas como acessórios.
  - Item 25: Fornecedor: Antonio Marcos Rizzardo — Pallets de madeira para acondicionamento no transporte.
  - Item 28: Fornecedor: A.A. Santos Serv. E com Ltda — Limpeza de tanques de matérias-primas.
  - Item 31: Fornecedor: Ednelson Aparecido Pommer-ME — Peças para empilhadeira.
  - Item 39: Fornecedor: Esper Embalagens Ltda — idem ao item 05.
  - Item 43: Fornecedor: Patena Ind. Com. Resinas e Filmes Plásticos Ltda — idem ao item 05.
  - Item 44: Fornecedor: FJA Madeiras e Embalagens Ltda — Idem ao item 25.
  - Item 46: Fornecedor: Sandro Cesar Calvi-EPP — idem ao item 07.
  - Item 49: Fornecedor: Certo Recursos Humanos — idem ao item 13.
  - Item 55: Fornecedor: Europackne Nordest Ind. Com Prod. Termoplástico Ltda — idem ai item 05.

De forma sintética, podemos verificar que o contribuinte informa que calculou créditos de PIS e COFINS nas aquisições de: I) embalagens secundárias que visam a proteção e melhor apresentação dos produtos; II) pallets de madeira, utilizados no transporte; III) chapas de eucatex utilizados como material de apoio; IV) caixas dosadoras acessórias; V) peças para empilhadeiras; VI) serviços de limpeza de tanques e VII) contratação de mão-de-obra temporária. No entanto, os créditos citados não tem previsão legal, nem se caracterizam como insumos, de acordo com a legislação vigente.

13. A formalização do conceito de insumo foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, assim dispuseram:

***Instrução Normativa SRF n.º 247/2002:***

Fl. 5 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês: (...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*(...)*

***Instrução Normativa SRF n.º 404/2004:***

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou [...]*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*(...)*

15. Quanto às embalagens, cabe destacar a distinção existente entre as embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao seu acondicionamento e transporte, e aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, que geram créditos a serem descontados das contribuições, não questionadas por esta fiscalização, por se constituírem em insumos ou, na acepção da legislação, "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado".

16. Também foram objeto de glosa os valores que o contribuinte utilizou como créditos referentes a frete de produtos importados contratados junto à empresa Transworth Serviços Rodoviários Ltda. A previsão legal de desconto de créditos na importação de insumos, máquinas e equipamentos encontra expressão na Lei nº 10.865, de 2004, *in verbis*:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

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

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

*§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de*

Fl. 6 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

*dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.(grifamos).*

17. A base de cálculo do crédito em relação à importação de insumos está definida no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, como "o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição".

18. O valor que serviu de base de cálculo das contribuições, de acordo com o art. 7º, é o "valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições". De acordo com os artigos 76 a 83 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 2.543, de 2002), o valor que serviu de base para o imposto de importação é o valor da transação, acrescido do custo da carga, manuseio, descarga, transporte e seguro até o porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro.

19. Portanto, no caso de importação de insumos, os custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos acima, não dão direito a créditos do PIS/Pasep e da Cofins por falta de disposição legal. Assim sendo, os custos de transporte de insumos importados, no caso em tela "fretes", ocorridos em território nacional depois do despacho aduaneiro, que não integraram a base de cálculo do imposto de importação, não dão direito aos créditos de PIS/Pasep e Cofins, por falta de previsão legal, cabendo a glosa dos créditos pleiteados.

A requerente foi cientificada do despacho decisório, por via postal, em 17/01/2012, conforme o Aviso de Recebimento – AR de fl. 76, e em 15/02/2012 apresentou manifestação de inconformidade rebatendo os motivos das glosas com as seguintes razões:

Alega, preliminarmente, a nulidade do despacho decisório no tocante aos créditos decorrentes do serviço contratado de mão-de-obra temporária e da aquisição de caixas dosadoras utilizadas como acessórios, porque teria faltado a devida motivação para a glosa de tais créditos.

Alega que a autoridade fiscal, em nenhum momento, fundamentou os motivos pelos quais aqueles itens não se enquadrariam no conceito de insumos, justificando a glosa realizada. Invoca o art. 142 do Código Tributário Nacional, que rege a forma de constituição do crédito tributário, para alegar a falta de motivação que fundamentasse a glosa de créditos sobre aquelas operações. Segundo a requerente, a autoridade fiscal apenas descreve os bens e serviços e informa a ausência de previsão legal, concluindo que tais operações, por não se caracterizarem como insumos, não geram direito à apuração de créditos.

Refuta o conceito de insumos prescrito no art. 66, § 5º da Instrução Normativa RFB nº 247, de 2002 e no art. 8º, § 4º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, segundo os quais, na visão da requerente, restringiram indevidamente a aplicação do disposto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003. Entende que o conceito de insumos dado pelas citadas instruções normativas foi transportado da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, restringindo-se às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações no processo de industrialização.

Alega que a materialidade das contribuições Cofins e PIS/Pasep é diversa da do IPI, pois incidem sobre a totalidade da receita bruta auferida pela pessoa jurídica. Defende que a materialidade das contribuições (receita) se aproxima mais da materialidade do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (lucro), dado que a obtenção de lucro pressupõe a necessária obtenção de receitas. Nesta esteira, invoca os arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, em defesa de sua tese, segundo a qual *“o conceito de insumos seria mais abrangente, englobando todas as despesas necessárias para o exercício da atividade econômica, ou seja, tudo aquilo que contribui de forma direta ou indireta para o exercício da atividade empresarial”*.

Além de doutrina, a requerente colaciona decisões administrativas que, na sua concepção, corroboram sua extensiva interpretação dada ao conceito de insumos. Dentre estas, traz decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais admitindo a inclusão no conceito de insumos dos “gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada” (Acórdão nº 9303-01.035 – 3ª Turma, Sessão de 23/08/2010).

Nesse diapasão, passa a defender a possibilidade legal de apuração de créditos sobre os itens glosados, de forma individualizada, nos termos abaixo transcritos:

***I – Embalagens secundárias para acondicionamento de produtos visando proteção e melhor apresentação visual dos produtos***

Trata-se de filme termo-encolhível usado como embalagem secundária no acondicionamento de produtos industrializados pela Requerente, agregando em fardos de 12 e 4 embalagens, sendo que sua função é garantir a proteção contra impactos para as embalagens menores e assegurar que não haja o vazamento dos produtos, bem como garantir melhor apresentação visual dos produtos.

Trata-se, portanto, de embalagem necessária para permitir a inviolabilidade do produto fabricado pela Requerente.

***II – Chapas de eucatex para material de apoio dos fardos***

As chapas de Eucatex são utilizadas como material de apoio para a montagem dos fardos para o transporte dos produtos fabricados pela Requerente envasados em embalagens de 1 e 5 litros. Essas chapas são fundamentais para a sustentação no transporte e proteção mecânica dos diversos tipos de embalagens envasadas.

***III – Pallets de madeira para acondicionamento no transporte***

Fl. 8 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

Os pallets de madeira são utilizados no transporte para o acondicionamento dos produtos fabricados pela Requerente, sendo que sua função é a sustentação dos diversos tipos de embalagens envasadas.

Verifica-se que os três itens acima se referem a embalagens secundárias, que não são incorporadas ao produto, mas que são indispensáveis para a comercialização dos produtos fabricados pela empresa Requerente.

Conforme exposto, a Requerente fabrica e comercializa produtos químicos e fertilizantes, produtos esses que demandam um melhor acondicionamento para evitar eventual vazamento, sendo que as embalagens secundárias exercem exatamente essa função, visando principalmente a segurança.

Portanto, resta claro que se trata de bens que se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista tratar-se de uma despesa necessária para o desenvolvimento da atividade da Requerente, ensejando o direito ao crédito.

#### ***IV – Contratação de mão de obra temporária***

A Requerente celebra contrato de prestação de serviço de mão de obra temporária (doc. 03), que é aplicada diretamente no processo produtivo, ou seja, trata-se de mão de obra contratada para trabalhar em sua fábrica.

Evidente que esse serviço deve ser considerado um insumo utilizado diretamente na fabricação de seus produtos.

#### ***V – Caixas dosadoras utilizadas como acessórios***

As caixas dosadoras são utilizadas como um acessório, acompanhando os produtos Masterfix (Inoculantes) fabricados pela Requerente. As caixas tem a função de dosar a quantidade de inoculantes que serão usados na plantação pelos adquirentes dos produtos.

As caixas dosadoras não sofrem alteração no processo produtivo, mas passam a fazer parte do produto final destinado a comercialização.

Portanto, não restam dúvidas de que as caixas dosadoras também se enquadram no conceito de insumos para fins de crédito da **COFINS**.

#### ***VI – Peças para empilhadeira***

Trata-se de peças adquiridas para a manutenção de empilhadeiras utilizadas em sua fábrica. As empilhadeiras são máquinas utilizadas para deslocar os insumos e os produtos de sua fabricação, sendo que seu uso é indispensável para a regular atividade produtiva.

A própria fiscalização reconhece que as peças de manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo se enquadram no conceito de insumos, conforme Solução de Consulta abaixo:

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 225, de 08 de Novembro de 2011

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ÓRGÃO: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/9a. Região Fiscal

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a



Fl. 9 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, sendo desnecessário que haja contato físico das aludidas partes e peças com o produto em fabricação. Igualmente, os serviços de manutenção realizados nas mesmas máquinas e equipamentos, por pessoa jurídica domiciliada no País, também se subsumem no conceito de insumo para os mesmos fins."

Considerando que as empilhadeiras são máquinas utilizadas no processo produtivo, as peças adquiridas para a sua manutenção ensejam o direito ao crédito da contribuição.

#### **VII - Frete de produtos importados**

A Requerente contrata o serviço de frete para o transporte de matérias-primas importadas destinadas a fabricação de seus produtos.

Trata-se de uma contratação de serviço de empresa nacional, atendendo aos requisitos estabelecidos no § 3º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, caracterizando-se como um serviço utilizado como insumo na atividade da empresa.

Quanto a esse item especificamente, o Sr. Auditor Fiscal equivocadamente alegou que esse serviço não geraria o direito ao crédito da contribuição, uma vez que o frete ocorrido dentro do território nacional não teria integrado a base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS Importação, utilizando como fundamento o artigo 15, da Lei nº 10.865/2004.

Entretanto, não se trata de crédito da contribuição incidente na importação, mas sim de crédito embasado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10833/2003, por se tratar de um serviço que se enquadra no conceito de insumo, gerando o direito ao crédito da COFINS não cumulativa.

Em complemento ao relatório, tem-se que o órgão de primeira instância administrativa julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, apenas revertendo as glosas relacionadas aos itens do lançamento V - *Caixas Dosadoras Utilizadas Como Acessórios* e VI – *Peças para Empilhadeiras*. Em resumida síntese, entende pela manutenção das glosas dos créditos por considerá-las adequadas ao conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

A ciência do Acórdão que julgou a impugnação se deu em 11/09/2018, conforme *Termo de Ciência por Abertura de Mensagem*, anexado ao presente processo.

Na sequência, em 10/10/2018, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, tecendo explicações acerca da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, cujos créditos de COFINS foram objeto de glosa pela autoridade fiscalizadora.

Acrescenta ainda que às operações realizadas pela Recorrente devem aplicar os requisitos de essencialidade e relevância delineados pelo Superior Tribunal de Justiça e trazidos para o âmbito da administração pública federal através da mencionada Nota SEI nº

Fl. 10 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Coordenação Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional.

São esses os fatos que se tem a relatar.

## Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

De maneira objetiva, coloque-se que a matéria a debate se refere ao conceito de insumo para fins de apropriação de crédito de PIS-COFINS Não-Cumulativos, em seguimento à sistemática prevista no art. 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002.

Por tudo quanto relatado, observa-se que a autoridade fiscalizadora abraçou o entendimento consubstanciado nas Instruções Normativas IN SRF nºs 247/2002 e nº 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos. A decisão recorrida, apesar de noticiar superficialmente o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, que forneceu interpretação mais extensiva ao conceito de insumo, aplicou o mesmo conceito restritivo de insumos, outrora consignado pela Fiscalização.

Inobstante a autoridade julgadora da instância *a quo*, pelo visto, guardar crença na *inexistência de vinculação administrativa à jurisprudência judicial quanto ao conceito de insumo*, o que se tem por certo é que o afastamento das IN SRF nºs 247/2002 e nº 404/2004 se impõe por força do conteúdo do julgado no aludido REsp 1.221.170/PR, que se submeteu ao rito de recursos repetitivos previsto no art. 543-C do CPC/1973 (correspondente aos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015), o que torna obrigatória sua observância no âmbito deste E. CARF, consoante art. 62, §2º do RICARF<sup>1</sup>.

Na aludida decisão, restou consignado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ que o conceito de insumo deve ser balizado pelos critérios da relevância e essencialidade,

---

<sup>1</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Fl. 11 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

devendo, outrossim, ser afastado o entendimento que norteou as IN SRF nºs 247/2002 e nº 404/2004 quanto ao tema:

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. 543C 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. 543C 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.

Para efeito de orientar a atuação dos Procuradores da Fazenda Nacional a partir do paradigmático acórdão, em seguimento àquela decisão do STJ, que por seu turno teve voto condutor da lavra da Ministra Regina Helena Costa, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, com o seguinte teor:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena e estabeleceu o critério de relevância mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Fl. 12 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

Observação 1. Observase que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”**

A Receita Federal do Brasil - RFB teve também por bem elaborar ato normativo acerca da matéria em comento, com o fito de direcionar a atuação das unidades que compõem o seu corpo, expedindo, assim, o Parecer Normativo COSIT nº 05, de 17/12/2018, assim ementado:

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.

Feitas essas considerações e em vista do entendimento – já superado – que demarcou tanto a atuação da Fiscalização quanto da instância julgadora *a quo*, com fulcro na faculdade que nos confere o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), considero fundamental para a formação de convicção do Colegiado que o julgamento do Recurso Voluntário seja convertido em diligência à Unidade de Origem, a fim de que a autoridade fiscalizadora elabore relatório, no qual:

(1) manifeste-se conclusivamente e de forma justificada sobre a adequação dos bens e serviços identificados no Termo de Encerramento de Ação Fiscal ao conceito fixado no RESp nº. 1.221.170/PR sobre insumos e detalhado no Parecer nº COSIT 05/2018, informando

Fl. 13 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42

acerca da essencialidade e relevância na atividade econômica da empresa dos seguintes bens ou serviços:

- Item 05: Fornecedor: Europack Com. Prod. Termoplástico Ltda — Embalagem secundária para acondicionamento de produtos visando proteção e melhor apresentação visual dos produtos.
- Item 07: Fornecedor: C&Z Móveis Planejados Ltda — Chapas de eucatex p/ material de apoio dos fardos.
- Item 08: Fornecedor: Ademar Boscolo-ME — idem ao item 07.
- Item 13: Fornecedor: Recursos Humanos Paulínia Ltda — Contratação de mão-de-obra temporária.
- Item 20: Fornecedor: Batistel Distribuidora de Embalagens Ltda — idem ao item 05.
- Item 21: Fornecedor: Certo Recursos Humanos Ltda - idem ao item 13.
- Item 22: Fornecedor: Ladal Plásticos e Embalagens Ltda — idem aos item 05.
- Item 25: Fornecedor: Antonio Marcos Rizzardo — Pallets de madeira para acondicionamento no transporte.
- Item 28: Fornecedor: A.A. Santos Serv. E com Ltda — Limpeza de tanques de matérias-primas.
- Item 31: Fornecedor: Ednelson Aparecido Pommer-ME — Peças para empilhadeira.
- Item 39: Fornecedor: Esper Embalagens Ltda — idem ao item 05.
- Item 43: Fornecedor: Patena Ind. Com. Resinas e Filmes Plásticos Ltda — idem ao item 05.
- Item 44: Fornecedor: FJA Madeiras e Embalagens Ltda — Idem ao item 25.
- Item 46: Fornecedor: Sandro Cesar Calvi-EPP — idem ao item 07.
- Item 49: Fornecedor: Certo Recursos Humanos — idem ao item 13.
- Item 55: Fornecedor: Europackne Nordest Ind. Com Prod. Termoplástico Ltda — idem ai item 05

(2) À luz do entendimento firmado no RESp nº. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer nº COSIT 05/2018, informe, por demonstrativo, qual o valor do crédito correspondente a cada um dos itens acima deve ser mantido e qual o valor deve ser efetivamente glosado;

(3) Ao final, promover a reapuração do período-base em questão e informar se o montante do crédito apurado é suficiente para a quitação dos débitos relacionados nos PER/DCOMP vinculados ao presente processo.

O Recorrente deve ser cientificado do resultado das apurações da diligência e da possibilidade de sua manifestação acerca das conclusões desta, em 30 (trinta) dias, a contar da data da referida ciência.

Concluso todo o procedimento descrito, o presente processo deve retornar ao CARF, para julgamento do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo

Fl. 14 da Resolução n.º 3003-000.312 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10865.903733/2011-42