



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.903736/2011-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-002.076 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 14 de outubro de 2021
Recorrente STOLLER DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. ENTENDIMENTO STJ. RECURSO REPETITIVO.

Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo contribuinte.

CRÉDITOS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. IMPERTINÊNCIA.

Por falta de expressa previsão legal, não se reconhece o direito ao creditamento de Cofins associado à contratação de serviço de transporte de insumos importados, realizado após o desembaraço das mercadorias, sendo impertinente avaliar a sua essencialidade e relevância ao processo produtivo posto que não se trata de serviço diretamente utilizado naquele processo.

CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. PROCESSO PRODUTIVO. NÃO COMPROVAÇÃO. RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE. IMPERTINÊNCIA.

Não comprovado nos autos que as despesas de mão-de-obra temporária efetivamente corresponderam a serviços prestados diretamente no processo produtivo, correta a glosa procedida, descabendo, assim, analisar sua relevância e essencialidade.

CRÉDITOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE. IMPERTINÊNCIA.

Descabe analisar a relevância e a essencialidade das despesas relativas às aquisições de embalagens de transporte, porquanto reportam-se a gastos ocorridos após concluído o processo produtivo.

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, COMO EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os bens utilizados no processo produtivo, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas, nas quais não se enquadram as embalagens para transporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto às glosas das embalagens de transportes, 2) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto às glosas relativas às despesas de frete interno, vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro; 3) Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto às glosas relativas às despesas de contratação de mão-de-obra temporária, vencidas as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Mariel Orsi Gameiro, que deram provimento ao recurso para reverter as glosas relativas ao contrato de contratação de mão-de-obra temporária de fl. 38.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Carlos Delson Santiago, Mariel Orsi Gameiro, Paulo Regis Venter (Presidente).

Relatório

Trata-se de julgar **recurso voluntário** interposto contra o Acórdão nº 08-44.274, sem ementa (fls. 83/106), da 4ª Turma da DRJ/FOR, da sessão realizada em 29/08/2018, quando

a turma acordou, por unanimidade de votos, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte conclusão do voto do relator:

CONCLUSÃO

Em vista de tudo o que foi anteriormente exposto, encaminho meu voto no sentido de considerar procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte e reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, devendo ser restabelecidos os valores glosados pela fiscalização, no 1º Trimestre de 2008, no valor de R\$ 957,35 (novecentos e cinquenta e sete reais e trinta e cinco centavos), homologando-se complementarmente a compensação declarada na Dcomp n.º 21852.37077.230408.1.3.11-5403, até o limite do crédito aqui restabelecido.

Nesse passo, oportuno transcrever a parte inicial do longo relatório contido na decisão recorrida:

Trata-se de apreciar a manifestação de inconformidade apresentada pela empresa Stoller do Brasil Ltda. (fls. 2 a 18) contra o Despacho Decisório de N.º de Rastreamento 015173532, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Limeira-SP, (fls. 51 a 52), que indeferiu parte do crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento de Cofins não cumulativa - Vendas para o Mercado Interno, relativo ao 1º Trimestre de 2008, formalizado que fora no PER/DComp n.º 37310.96945.100408.1.11-5336, no valor de R\$ 271.815,40.

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\$ 3.934,91 relativo ao mês de 01/2008, R\$ 1.848,10 relativo ao mês de 02/2008 e de R\$ 1.075,92 relativo ao mês 03/2008, perfazendo uma glosa total naquele 1º Trimestre de 2008 no valor de R\$ 6.858,93.

(...)

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.

(...)

A requerente foi cientificada do despacho decisório, por via postal, em 17/01/2012, conforme o Aviso de Recebimento - AR de fl. 80, 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 de limpeza de tanques de matérias-primas, da

aquisição de caixas dosadoras utilizadas como acessórios, bem como da aquisição de peças para empilhadeiras, 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 n.º 247, de 2002 e no art. 8º, § 4º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, segundo os quais, na visão da requerente, restringiram indevidamente a aplicação do disposto no art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 2002 e da Lei n.º 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 n.º 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:

(...)

Reiterando, por fim, que o conceito de insumo deve ser entendido como a despesa necessária para o desenvolvimento da atividade da empresa, geradora da receita e que os itens acima tratados se enquadram nesse conceito e ensejam o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, inciso II da Lei n.º 10.833, de 2003, a requerente pugna pelo direito aos créditos glosados, requer a homologação da compensação e o cancelamento da cobrança face à extinção do débito.

A decisão recorrida concluiu pela parcial procedência do reclamo, apenas revertendo as glosas relativas às despesas com caixas dosadoras “de inoculantes a serem usados na plantação”.

A contribuinte foi cientificada da referida decisão em 11/09/2018 (fl. 112). E, em 10/10/2018, solicitou juntada ao processo de seu **recurso voluntário** (fls. 113 e seguintes), cujas principais alegações e protestos seguem resumidos:

- “quando proferida a decisão administrativa ora recorrida já se encontrava produzindo seus efeitos a decisão do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo da controvérsia na forma do artigo 543-C, do Código de Processo Civil de 1973”, a qual “trouxe uma nova compreensão sobre os requisitos necessários para ensejar o direito ao crédito da **COFINS** nas operações de aquisição de *insumos*, realçando os critérios da *essencialidade* e *relevância* para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”;
- a simples aplicação desse entendimento, obrigatória pela Administração Fazendária, “já justificaria o provimento do presente recurso, eis que a decisão ora recorrida, como afirmado acima, fundamentou-se como razão de decidir no argumento de que os bens ou serviços adquiridos deveriam, necessária e obrigatoriamente, serem aplicados ou consumidos na elaboração do produto destinado à venda para possibilitarem o creditamento da **COFINS**”. Nesse diapasão, a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, veio “delimitar a extensão e o alcance do julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB”;
- aplicando-se referido entendimento ao caso concreto, devem ser revertidas as glosas remanescentes, uma vez demonstrado que se referem a aquisições de legítimos insumos produtivos, porquanto representam “despesas necessárias para o desenvolvimento da atividade da empresa geradora de receita”.

A recorrente concluiu seu recurso requerendo seu conhecimento e integral provimento, para o fim de reformar a decisão recorrida “e homologar integralmente a compensação pleiteada pela contribuinte”.

Voto

Conselheiro Paulo Régis Venter, Relator.

Da competência para julgamento

O presente colegiado é competente para apreciar o recurso, em conformidade com o prescrito no art. 4º, combinado com o artigo 23-B, do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

Da admissibilidade

Atendidos os requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser objeto de apreciação deste colegiado.

Do recurso voluntário

O recurso em análise expressamente se reportou à decisão recorrida, discordando das razões de decidir nela postas, especificamente quanto à delimitação do conceito de insumos produtivos, para fins de apuração e aproveitamento de créditos de Cofins. Quanto ao ponto em litígio, defende a recorrente que a aplicação do conhecido entendimento firmado pelo STJ, nos limites e alcances delineados na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, é suficiente para assegurar o direito creditório ainda não reconhecido, com a reversão das glosas remanescentes.

Assim, o litígio em julgamento cinge-se à analisar as glosas remanescentes em face do conhecido entendimento firmado pelo STJ acerca do conceito de insumos, para fins de apuração e aproveitamento de créditos da Cofins, por ocasião do julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, realizado segundo o rito dos recursos repetitivos.

O recurso voluntário arrolou as glosas procedidas na auditoria fiscal (fl. 117):

Os itens adquiridos que restaram impugnados pela autoridade administrativa foram os seguintes:

- . contratação de mão de obra temporária;
- . embalagens secundária para acondicionamento de produtos visando proteção e melhor apresentação visual dos produtos;
- . caixas dosadoras utilizadas como acessórios;
- . chapas de Eucatex para material de apoio dos fardos;
- . frete de produtos importados;

3. Apresentada a competente Manifestação de Inconformidade sobreveio a decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza que a acolheu igualmente em parte, para reconhecer o direito ao cômputo do respectivo crédito da COFINS relativamente às operações de aquisição das *caixas dosadoras*, mantendo-se a glosa referente às demais operações acima listadas.

O montante de glosas remanescentes é de **R\$ 2.977,56**, correspondente à diferença entre o valor das glosas procedidas pela autoridade fiscal (R\$ 3.934,91) e o valor das glosas revertidas pela decisão recorrida (R\$ 957,35). É esse, então, o valor do litígio em apreciação.

Pois bem.

Conceito de insumos – despacho decisório – decisão recorrida

De fato, da leitura do relatório da autoridade que conduziu o procedimento de auditoria dos créditos pleiteados (fls. 65/71), é possível constatar que, com relação ao conceito de insumos, referida autoridade pautou-se nas definições postas na Instrução Normativa SRF n.º

404/2004, especificamente segundo o disposto em seu art. 8º, § 4º, nele transcrito e aqui reproduzido, *in verbis*:

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;**

(...)

Aplicando esse conceito, a autoridade fiscal arrolou os itens que compuseram o direito creditório e que foram objeto das suas glosas (fl. 67):

- **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.

13. 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.

(...)

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 aceção 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:*

(...)

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.

20. 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.

Como já relatado, a decisão recorrida apenas reverteu as glosas relativas às despesas com aquisições de **caixas dosadoras** de "inoculantes a serem utilizados na plantação".

E o julgamento de piso também se fundamentou nos "limites estabelecidos pela legislação de regência" (fl. 93):

(...)

Não obstante suas alegações, a apuração de créditos no âmbito da contribuição para a Cofins e o PIS está subordinada aos limites estabelecidos pela legislação de regência, quais sejam, a Lei nº 10.833, de 2003 e a Lei nº 10.637, de 2002, e a regulamentação promovida pelas Instruções Normativas SRF nº 404, de 2004 e SRF nº 247, de 2002, que fixaram as hipóteses a partir das quais são apuráveis os créditos da não cumulatividade. Assim preceituam esses atos legais e normativos, no que interessa aos autos:

Contudo, a decisão fez uma distinção na análise dos créditos relativos aos **bens e mercadorias** utilizados como insumos e aqueles relativos aos **serviços** utilizados como insumos, nos seguintes termos (fl. 95):

(...)

Como visto acima, a legislação infralegal adotou um conceito físico para o insumo corpóreo, qual a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Como o julgador deve se submeter às normas emanadas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é esse o conceito a ser seguido por ocasião do exame da possibilidade de creditamento. Sob essa perspectiva, considera-se insumo tudo aquilo que compõe o produto ou é consumido no seu processo de produção ou utilizado na prestação de serviços.

No que concerne ao serviço, é possível perfilar, interpretando a legislação tributária, um conceito mais equânime de insumo, qual seja, o funcional. Sob essa ótica, considera-se insumo tudo aquilo que configura elemento necessário (existência do produto ou serviço) ou relevante (qualidade do produto ou serviço) da atividade da qual decorre a receita ou faturamento, além de ser aplicado ou consumido na elaboração do produto ou na prestação do serviço.

Os gastos com serviços devem atender aos requisitos da “necessidade”, bem como da “relevância”. Os dispêndios atendem ao requisito da “necessidade” quando a eventual supressão individual dos mesmos consegue impactar significativamente ou inviabilizar a realização das atividades da empresa. Da mesma forma, o requisito da “relevância” é evidenciado no momento em que a eventual retirada dos insumos consegue interferir diretamente na qualidade do produto elaborado ou do serviço prestado pela empresa.

Observa-se, assim, que os critérios de “relevância” e “necessidade” foram considerados naquele julgamento, para fins de análise da possibilidade de creditamento relativo às despesas com serviços utilizados como insumos. Entrementes, tal avaliação efetivamente não se fundamentou no reportado entendimento firmado pelo STJ que, naquela ocasião, ainda aguardava o julgamento dos embargos de declaração interpostos pela PGFN. Veja-se excerto da decisão quanto ao ponto (fl. 98):

Ademais, a absorção e vinculação dos órgãos administrativos à jurisprudência judicial está regrada nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. É o caso do Acórdão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, datado de 22/02/2018, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o qual deu uma interpretação mais extensiva ao conceito de insumo, considerando critérios da essencialidade ou relevância dos gastos. Atualmente o referido Acórdão aguarda julgamento dos embargos de declaração interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Isso posto, observa-se que, no rol de glosas mantidas pela decisão de piso, encontram-se dois tipos de despesas associadas a aquisições de bens e mercadorias utilizadas como insumos (embalagens secundárias e chapas Eucatex), assim como dois tipos de despesas associadas a aquisição de serviços utilizados como insumos (mão-de-obra temporária e frete de produtos importados).

Quanto aos bens e mercadorias utilizados como insumos, com visto, a decisão recorrida pautou-se na definição da citada IN SRF nº 404/2004, que foi considerada inconstitucional pelo STJ no referido julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, razão pela qual, no ponto, entendo não ser necessário reproduzir a avaliação do caso concreto, conduzida naquela decisão. Adiante processarei tal avaliação, considerando os termos postos no referido julgado.

De outra banda, **quanto aos serviços utilizados como insumos**, cujas glosas foram mantidas pela decisão recorrida, considerando-se a avaliação de sua “necessidade” e “relevância”, entendo oportuno reproduzir as conclusões postas naquela decisão, no ponto em apreço:

(...)

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA

(...)

Com efeito, tratando-se de regular contratação de empresa para disponibilização de mão de obra temporária, somente será considerada insumo a mão de obra aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda, permitindo a apuração de créditos das contribuições em relação aos dispêndios correlatos.

Entretanto, os contratos fornecidos pela requerente, por si sós, não são suficientes para provar que toda a mão-de-obra contratada e paga no período foi aplicada diretamente na produção. Ademais, a cópia fornecida do contrato de trabalho temporário, à fl. 37, datado de 17/01/2008, dispõe da contratação de um único contratado e não discrimina a natureza específica da atividade a ser desenvolvida pelo contratado na contratante Stoller do Brasil Ltda. O contrato de fl. 38, datado de 26/11/2007 é entre a Certo Serviços de Manutenção e Operações Industriais Ltda. e a empregada Maria Helena de Carvalho Pinheiro. Não discrimina quem é a tomadora do serviço, nem o local do trabalho, nem a natureza específica da atividade ou serviço a ser prestado. Ademais os valores contratados não guardam equivalência de valores com as notas fiscais emitidas.

Cabe à administração averiguar a verdade material dos fatos, no sentido de verificar a natureza do crédito utilizado pela empresa, o que não dispensa, entretanto, a apresentação das provas por parte de quem alega. É o que dispõe o Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015).

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, à impugnante comportaria a comprovação dos fatos alegados em sua manifestação de inconformidade, com as provas que fundamentam os argumentos apresentados, sem as quais estes não podem ser acatados para promover modificação no procedimento fiscal efetuado de acordo com as normas legais vigentes.

Tendo em vista o exposto, voto pela manutenção da glosa dos créditos calculados sobre os referidos serviços de mão-de-obra temporária.

(...)

FRETES DE PRODUTOS IMPORTADOS PARA DESLOCAMENTO NO TERRITÓRIO NACIONAL

(...)

Assim, conclui-se que inexistente previsão legal específica, dentre os incisos do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, que autorize a apuração de crédito sobre os valores pagos a título de frete na aquisição de produtos, motivo pelo qual voto pela manutenção das glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Como se observa, as razões para a manutenção das glosas relativas às mencionadas despesas de serviços utilizados como insumos foram a **ausência de provas** das contratações de mão-de-obra temporária capazes de comprovar a efetiva utilização dos serviços no processo produtivo. E, quanto às glosas relativas às mencionadas despesas de fretes dos produtos importados, a manutenção das glosas fundamentou-se na **ausência de previsão legal** para o creditamento pretendido.

Quanto a esses dois pontos, viu-se que o recurso voluntário não se contrapôs aos fundamentos postos na decisão recorrida, para manutenção das glosas. Alegou que a simples aplicação do entendimento do STJ seria suficiente para reverter todas as glosas, inclusive estas.

Assim, acompanho os fundamentos da decisão recorrida para negar provimento ao recurso no ponto.

Conceito de insumos – entendimento do STJ – aplicação ao caso concreto

Passo, então, a analisar as glosas mantidas pela decisão recorrida, associadas às despesas com aquisição de “embalagens secundárias” e “chapas Eucatex”, à luz do multicitado entendimento firmado pelo STJ.

E, para esse propósito, avalio como de grande valia a transcrição de excerto do voto vencedor proferido pelo Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no Acórdão n.º 9303-009.578, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relativo ao julgamento ocorrido na sessão de 19/09/2019, que muito bem delineou o arcabouço jurídico aplicável à análise do caso concreto:

(...)

Antes de adentrar ao mérito propriamente dito, importante registrar o conceito de insumos que será utilizado no presente voto.

Conceito de insumos

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCP, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei n.º 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**".

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. 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**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item - bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuj a subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** E o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de "custos e despesas operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuj a essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal.** São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem

concorrencial, mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

(acrescentei destaque apenas a esse último parágrafo, os demais são originais)

Nestes termos, **registre-se que a análise de “essencialidade” e “relevância”, para fins de reconhecimento do direito ao aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e Cofins, associados a despesas com a aquisição de insumos, há que se cingir aos bens, mercadorias e serviços diretamente utilizados no processo produtivo, ainda que não integrem o produto final ou não se desgastem em contato direto com o mesmo.**

Enfim, como posto no voto transcrito, **quaisquer despesas “consumidas antes de iniciado, ou após encerrado o ciclo de produção”, não demandarão a análise da sua relevância ou essencialidade, para os fins do creditamento pretendido.**

Fixadas, então, as balizas da análise a ser procedida, volto-me ao caso concreto em julgamento, especificamente quanto às glosas associadas às despesas com aquisições de “embalagens secundárias” e com “chapas Eucatex”.

Vejamos.

Como bem posto na decisão recorrida, a legislação de regência já permite o creditamento associado às despesas com aquisições de embalagens. Entretanto, como então esposado, as embalagens podem ser tanto aquelas que se incorporam ao produto final (**no encerramento do ciclo de produção**), quanto aquelas utilizadas para simples transporte dos produtos (portanto, **após o encerramento do ciclo de produção**). As primeiras são as tidas como embalagens de apresentação, enquanto as segundas tratam-se de embalagens de transporte.

Como as embalagens de apresentação já encontram respaldo legal para o creditamento de PIS/Pasep e Cofins, é despicienda a análise da sua relevância e essencialidade no processo produtivo. E, como as embalagens de transporte reportam-se a despesas consumidas após o ciclo de produção, da mesma forma não há que se ingressar na análise da sua relevância e essencialidade.

No caso concreto, por evidente, as **glosas reportaram-se às despesas com embalagens de transporte**. Vale colacionar, novamente, o excerto do relatório fiscal relativo a esse ponto (fl. 68):

(...)

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".

E, no ponto em análise, eis os termos postos na manifestação de inconformidade (fls. 89/90):

(...)

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.

Verifica-se que os dois 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.

Por fim, quanto ao tema, assim se pronunciou a decisão recorrida (fls. 101/102):

(...)

Pois bem, se são apenas as embalagens que se caracterizam como insumos (estes na acepção restrita dada pela lei) que dão direito a crédito, subentende-se que a legislação está a fazer distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte e à proteção dos produtos acabados.

Assim, a legislação distingue as "embalagens de apresentação" das "embalagens de transporte", já bastante conhecida no âmbito da legislação do Imposto sobre

Produtos Industrializados - IPI e que foi trazida para a legislação do PIS e da Cofins pelas Instruções Normativas que regulamentam a matéria.

Importa esclarecer que as "embalagens de apresentação" são aquelas que incorporadas ao produto durante o processo de fabricação, ou seja, aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também se pode ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.

Por sua vez, "embalagens de transporte" são aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto. Dentro deste quadro legal, a autoridade fiscal verificou que as embalagens, suportes e anteparos cujos créditos foram glosados são utilizados exclusivamente para o transporte de mercadorias.

A contribuinte, por sua vez, contesta a glosa fiscal, afirmando, entretanto, que a função da referida embalagem é garantir a proteção contra impactos para as embalagens menores e melhor apresentação visual do produto. A contribuinte não foi capaz de demonstrar que os bens glosados, sob a justificativa de material de embalagens destinada ao transporte de mercadoria são, na verdade, embalagens de apresentação.

Desta forma, e diante do critério adotado, que permite o creditamento apenas às embalagens de apresentação, não se pode acatar como aptas à geração de créditos as aquisições das embalagens retromencionadas, motivo pelo qual tem-se como correta a glosa promovida pela DRF de Limeira.

Pela mesma razão, voto pela manutenção das glosas efetuadas sobre as chapas de eucatex, e pallets adquiridos pela empresa para uso como material de suporte e apoio dos fardos e vasilhames, utilizados para o transporte dos produtos fabricados pela requerente, por não se tratarem de insumos consumidos diretamente na fabricação dos produtos. A requerente afirma textualmente que se trata de material para transporte adequado dos seus produtos, sejam em fardos, sejam envasados.

(destaque acrescido)

Como os fundamentos do recurso apresentado limitaram-se à questão do reconhecimento da essencialidade e relevância das embalagens cujo creditamento foi objeto de glosas, sem se opor à conclusão de que efetivamente se tratam de embalagens de transporte, correta a decisão que manteve as glosas, nesse ponto.

Especificamente quanto ao ponto, válida a referência ao entendimento posto no Acórdão nº 9303.009.651, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa segue transcrita, na parte pertinente:

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, COMO EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os bens utilizados no processo produtivo, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas, nas quais não se enquadram as embalagens para transporte.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter