



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



**Processo nº** 10865.906623/2012-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.350 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2023  
**Recorrente** STOLLER DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA PELO STJ NO RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade 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, conforme fora decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

CONCEITO DE INSUMO. CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CHAPAS DE EUCATEX. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagem (Chapas de Eucatex) destinado ao seu acondicionamento, e cujo objetivo é deixá-lo em condições de ser estocado e comercializado, deve ser considerado insumo de produção e, via de consequência, gerar direito a crédito das contribuições ao PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade.

FRETE. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS IMPORTADOS. TRANSPORTE DO RECINTO ADUANEIRO ATÉ O ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR.

Os dispêndios com a contratação de serviços de fretes para o transporte de insumos importados do recinto aduaneiro até o seu estabelecimento industrial da pessoa jurídica importadora geram direito a créditos da não-cumulatividade da COFINS, por se tratar de gasto essencial para a colocação dos insumos a disposição do produtor.

ETIQUETAS, RÓTULOS E BULAS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DO EMPREGO NO PROCESSO FABRIL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE QUE ALEGA O DIREITO.

A apuração de créditos da não cumulatividade sobre dispêndios com etiquetas e rótulos é possível quando comprovado que estes itens foram aplicados aos bens ou produtos fabricados e que sua função é identificar ou prestar informações acerca dos produtos aos consumidores.

Isso porque, embora etiquetas e rótulos não integrem a composição do produto em si, a operação de etiquetagem/rotulagem é uma das fases do processo de industrialização e, nesse sentido, atende ao critério de relevância para fins da apuração de créditos da referida contribuição, nos termos da decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR. O mesmo vale para as bulas, que, em uma definição corrente, são impressos que contêm informações sobre a composição dos produtos, modo de utilização e contraindicações.

No entanto, para que haja o reconhecimento do direito creditório demandado pelo contribuinte é necessário que este faça prova do efetivo emprego de tais itens em seus produtos, o que não ocorreu no caso dos autos.

**DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA.  
APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE.  
POSSIBILIDADE, DESDE QUE COMPROVADO O EMPREGO EM  
ATIVIDADES DE PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.**

Os dispêndios incorridos com a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra somente serão considerados insumos para fins de apuração de crédito da não cumulatividade se comprovado que a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuou diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços da pessoa jurídica contratante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, para reverter as glosas referentes aos valores dispendidos na contratação de frete interno para o transporte de insumos importados até o estabelecimento industrial da Recorrente; b) por maioria de votos, em reverter as glosas relacionadas às Chapas de Eucatex, vencido o Conselheiro João José Schini Norbiato (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Relator

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João José Schini Norbiato, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por descrever em detalhes os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (fls. 66/90):

Trata-se de apreciar a manifestação de inconformidade apresentada pela empresa Stoller do Brasil Ltda. (fls. 30 a 46) contra o Despacho Decisório de Nº de Rastreamento 048915011, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Limeira-SP, (fl. 29), que indeferiu parte do crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento de Cofins não cumulativa – Vendas para o Mercado Interno, relativo ao 2º Trimestre de 2007, formalizado que fora no Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 30670.57007.100707.1.1.11-7401, no valor de R\$ 88.874,76.

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 cumulativos, formalizados em diversos PER/DComp, relativos ao período do 4º Trimestre de 2004 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\$ 1.004,72 relativo ao mês de 04/2007, R\$ 513,00 relativo ao mês de 05/2007 e de R\$ 3.417,97 relativo ao mês 06/2007, perfazendo uma glosa total naquele 2º Trimestre de 2007 no valor de R\$ 4.935,69.

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO

Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Abril	Mai	Junho	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	6.354,85	21.029,81	61.490,10	88.874,76
VLR CRÉDITO DEFERIDO	5.350,13	20.516,81	58.072,13	83.939,07

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 01467.76038.090409.1.7.11-6407

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 30670.57007.100707.1.1.11-7401

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2013.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
4.935,69	987,13	2.761,51

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Lei n.º 10.833, de 2003; Lei n.º 10.865, de 2004; art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004; art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008.

No Anexo I do 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, segundo a tabela a seguir.

COFINS							
Mês	crédito apurado contribuinte	parcela utilizada por dedução	crédito pleiteado	crédito apurado fiscalização	parcela utilizada por dedução	crédito deferido (mês)	tipo
04/2007	R\$ 37.779,75	R\$ 31.424,90	R\$ 6.354,85	R\$ 36.775,03	R\$ 31.424,90	R\$ 5.350,13	Mercado Interno
05/2007	R\$ 47.661,75	R\$ 26.631,94	R\$ 21.029,81	R\$ 47.148,75	R\$ 26.631,94	R\$ 20.516,81	Mercado Interno
06/2007	R\$ 81.251,39	R\$ 19.761,29	R\$ 61.490,10	R\$ 77.833,42	R\$ 19.761,29	R\$ 58.072,13	Mercado Interno

No Anexo – II 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:

DATA ENTRADA	NF	RAZÃO SOCIAL	CNPJ	DESCRIÇÃO	BASE CALCULO	PIS	COFINS
04/2007	43	SANDRO CESAR CALVI - ME	08.084.817/0001-05	MATERIAL DE CONSUMO	3.750,00	61,88	285,00
04/2007	1868	EDNELSON APARECIDO POMMER - ME	00.022.706/0001-54	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	195,00	3,22	14,82
04/2007	1055	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	BULAS ST1MULATE 250 ML	1.022,50	16,87	77,71
04/2007	1055	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	BULAS NATURL OLEO	1.205,00	19,88	91,58
04/2007	1056	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	BULAS ST1MULATE 250 ML	1.022,50	16,87	77,71
04/2007	1069	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	BULAS NATURL OLEO	6.025,00	99,41	457,90
<b>04/2007 Resultado</b>					<b>13.220,00</b>	<b>218,13</b>	<b>1.004,72</b>
05/2007	341	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	1.300,00	21,45	98,80
05/2007	4877	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	CLORETO CALCO EM.07.009	1.600,00	26,40	121,60
05/2007	4876	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	CLORETO CÁLCIO EM.07.009	1.600,00	26,40	121,60
05/2007	344	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	650,00	10,73	49,40
05/2007	4895	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	LIGNO-SULFONATO EM.07.007	1.600,00	26,40	121,60
<b>05/2007 Resultado</b>					<b>6.750,00</b>	<b>111,38</b>	<b>513,00</b>
06/2007	1126	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	ROTULO CAIXA REDSHIELD 750	234,00	3,86	17,78
06/2007	1126	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	BULAS REDSHIELD	965,00	15,92	73,34
06/2007	2230	CERTO RECURSOS HUMANOS LTDA	58.374.760/0001-49	MAO OBRA PRODUÇÃO	2.684,00	44,29	203,98
06/2007	2230	CERTO RECURSOS HUMANOS LTDA	58.374.760/0001-49	MAO OBRA PRODUÇÃO	2.684,00	44,29	203,98

06/2007	1133	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-68	ETIQUETA REDSHIELD TOXIC"	275,03	4,54	20,90
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	ETIQUETA	359,45	5,93	27,32
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	ETIQUETA	362,50	5,98	27,55
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-68	ETIQUETA	370,08	6,11	28,13
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	ETIQUETA	371,80	6,13	28,26
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	ETIQUETA	440,96	7,28	33,51
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-68	ETIQUETA	447,81	7,39	34,03
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-68	ETIQUETA	473,34	7,81	35,97
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	ETIQUETA	490,82	8,10	37,30
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-58	ETIQUETA	526,40	8,69	40,01
06/2007	1132	JOSE EVANDRO COVO EPP	68.168.046/0001-68	ETIQUETA	535,09	8,83	40,67
06/2007	352	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	REMANEJO DE CONTAINER	650,00	10,73	49,40
06/2007	4927	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	LIGNO-SULFONATO EM.07.007	1.600,00	26,40	121,60
06/2007	2255	CERTO RECURSOS HUMANOS LTDA	58.374.760/0001-49	MAO OBRA PRODUÇÃO	10.703,51	176,61	813,47
06/2007	1939	EDNELSON APARECIDO POMMER - ME	00.022.706/0001-54	MANUTENÇÃO MAQ. INDL	156,00	2,57	11,86
06/2007	2255	CERTO RECURSOS HUMANOS LTDA	58.374.760/0001-49	MAO OBRA PRODUÇÃO	10.703,51	176,61	813,47
06/2007	65	SANDRO CESAR CALVI - ME	08.084.817/0001-05	EMBALAGEM	1.750,00	28,88	133,00
06/2007	99	TRANSWORTH SERVIÇOS RODOVIÁRIOS LTDA	00.576.317/0001-70	LANÇTO. EXTEMPORÂNEO	8.190,00	135,14	622,44
<b>06/2007 Resultado</b>					<b><u>44.973,30</u></b>	<b><u>742,09</u></b>	<b><u>3.417,97</u></b>

A autoridade fiscal justifica as glosas com a motivação exposta no item “Valores Glosados” do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, às fls. 17 a 19 abaixo transcritos:

#### VALORES GLOSADOS:

**9.** 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 demonstração 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.

**10.** 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 como material de apoio; IV) caixas dosadoras acessórias; V) peças para empilhadeiras; VI) serviços de limpeza de tanques e na 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.

**11.** 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:**

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;

**12.** 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".

**13.** 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 n.º 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 n.ºs 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 n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de 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).

**14** A base de cálculo do crédito em relação à importação de insumos está definida no § 3º do art. 15 da Lei n.º 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”.

**15.** 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 n.º 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.

**16.** 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.

**17.** 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 16/04/2013, conforme o Aviso de Recebimento – AR de fl. 3, e em 15/05/2013 apresentou manifestação de inconformidade rebatendo os motivos das glosas com as seguintes razões:

Alega, preliminarmente, que o crédito tributário exigido encontra-se extinto, haja vista que a compensação fora homologada tacitamente pelo decurso do prazo de cinco anos previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Informa que a Declaração de Compensação homologada parcialmente fora apresentada em 10/07/2007 e que o Fisco teria o prazo de cinco anos a contar desta data para apreciar a compensação, prazo esse que se encerrara em 09/07/2012. Assim, tendo sido intimada do Despacho Decisório em 16/04/2013, já havia expirado o prazo para homologação da compensação, restando extinto em definitivo o débito objeto da referida Declaração de Compensação.

Alega, ainda, que o início da ação fiscal que deu início à análise dos créditos objeto do Pedido de Ressarcimento ocorrera em 17/07/2012, após decorrido o prazo de extinção do crédito tributário. Assim, requer que seja reconhecida a homologação tácita da Declaração de Compensação objeto da não homologação, com a consequente extinção do crédito tributário objeto de exigência por meio do combatido Despacho Decisório.

Requer, também em caráter preliminar, a nulidade do Despacho Decisório no tocante aos créditos decorrentes do serviço contratado de mão-de-obra temporária, 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:

### **I – 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.

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

A Requerente celebra contrato de prestação de serviço de mão de obra temporária, 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.

### **III – 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.

### **IV – 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 N.º 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 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 n.º 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.

#### **V - 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 10.637, de 2002, 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.

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 nº 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.

Ao decidir sobre a manifestação de inconformidade (acórdão nº **08-47.147**, às fls. 66/90), a **4ª Turma da DRJ/FOR**, por unanimidade de votos, julgou-a procedente em parte. O aresto recorrido não foi ementado, por isso destaco os seguintes pontos do voto condutor que consubstanciam a decisão de piso:

#### **DA ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO**

Ao apreciar a preliminar de nulidade, o colegiado a quo entendeu que o despacho decisório preenche os requisitos formais e materiais pertinentes a este tipo de ato, em especial, a veiculação de decisão acerca do direito creditório pleiteado e os motivos que a lastrearam. Neste ponto, o colegiado a quo ainda esclarece a inaplicabilidade dos ditames do art. 142 do CTN aos despachos decisórios, na medida em que eles não se destinam à constituição de crédito tributário.

A decisão de piso esclarece que *“o crédito tributário em cobrança não está sendo constituído no ato de emissão do Despacho Decisório que ora se discute, mas fora confessado em DCTF e reconhecido na Declaração*

*de Compensação parcialmente homologada em razão da insuficiência do crédito” (fls. 74).*

Quanto à tese de homologação tácita da compensação, o colegiado destaca que, quando da ciência do despacho decisório pelo contribuinte (16/04/2013), haviam se passado quatro anos desde que a DCOMP n.º 01467.76038.090409.1.7.11-6407 fora transmitida e, portanto, o prazo quinquenal para homologação tácita da compensação declarada pela manifestante, previsto no § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, não tinha transcorrido.

No que tange à alegação de nulidade do despacho decisório devido à ausência de indicação adequada dos motivos que levaram às glosas de crédito realizadas, a decisão de piso consignou que *“as razões que motivaram o Despacho Decisório foram as descritas no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal e, ao contrário do que alega a requerente, foram perfeitamente descritas e as infrações constatadas foram explicitadas e fundamentadas em detalhes à luz da legislação de regência, citada no referido Termo. A autoridade fiscal pautou o seu trabalho no conceito de insumos à luz das instruções normativas que regulamentaram o art. 3º das Leis n.ºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, colacionando, inclusive, ao Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, o texto dos dispositivos em questão”* (fls. 75) .

## **DO MÉRITO**

### **DOS BENS, DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

O colegiado a quo esclarece que o ponto fulcral da manifestação de inconformidade é o conceito de insumo. A decisão destaca que a Requerente entende que a definição de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulativa da COFINS deve ser compreendida de modo abrangente e que as restrições contidas nas instruções normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004 são ilegais.

A DRJ, por sua vez, enfatiza que tais INs adotaram o conceito físico para os insumos corpóreos, tal qual a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, e uma abordagem funcional no que concerne aos gastos com serviços. Sob essa perspectiva, considera-se insumo corpóreo tudo aquilo que é utilizado na prestação de serviços ou que compõe o produto ou é consumido na sua produção, enquanto que gastos com serviços seria tudo aquilo que configura elemento necessário (existência do produto ou serviço) ou relevante (qualidade do produto ou serviço) na atividade da qual decorre a receita ou faturamento. Destaca ainda que tal entendimento foi consolidado na Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 23/08/2016, que têm efeito vinculante no âmbito da RFB.

Todavia, a câmara baixa não ignora a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.221.170-PR, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, a qual deu uma interpretação mais extensiva ao conceito de insumo, considerando os critérios da essencialidade ou relevância dos gastos. Destaca que na esteira da Decisão do STJ, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, que formalizou orientação quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União no bojo da decisão do STJ, bem como delimitou o alcance do julgado para fins de observância da tese por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O colegiado a quo observa que *“se por um lado a sobredita decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF n.º 247, de 2002 e 404, de 2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse adotado critério demasiado elástico, o qual iria desnaturar a hipótese de incidência das contribuições do PIS e da Cofins”* (fls. 81).

A decisão piso lembra que o conceito de insumo pela decisão do Superior Tribunal de Justiça não corresponde necessariamente àquele de custos e despesas operacionais, podendo haver despesas ligadas à atividade precípua do contribuinte que, nem por isso, podem ser consideradas essenciais ou relevantes para fins de apuração de créditos. Assim, a análise da essencialidade e relevância deve considerar o processo produtivo (análise objetiva) e não a percepção do produtor (análise subjetiva).

Por fim, o colegiado a quo destacou que, em vista da multiplicidade situações e a possibilidade de conclusões divergentes, foi editado o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, vinculante no âmbito da RFB, com orientação sobre a aplicação concreta do conceito de insumo definido no julgamento do RESP 1.221.170/PR, e com base nele passou à análise dos itens glosados e impugnados.

## **EMBALAGENS SECUNDÁRIAS PARA APRESENTAÇÃO E TRANSPORTE**

Neste ponto, o colegiado a quo ressalta a diferença entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”. Ressalva que enquanto aquelas integram o processo de produção e, por conseguinte, o produto, estas são aplicadas apenas após a finalização das etapas produtivas. Destaca que somente os gastos com embalagens de apresentação podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS.

Como base em tal entendimento, reputa como corretas as glosas promovidas pela fiscalização em relação às *“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” (fls. 84).*

### **CAIXAS DOSADORAS**

Dadas as informações prestadas pela Recorrente, o colegiado a quo entendeu que as caixas dosadoras seriam acessórios do produto final (inoculantes), enquadrando-se, assim, como produtos adquiridos para revenda, o que geraria direito a desconto de créditos na forma do art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003.

Todavia, conforme destacado pela decisão de piso, “*o produto descrito nas notas fiscais emitidos pela empresa, relacionadas no Anexo II ao Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, a fl. 23 dos autos, não se refere a “caixas dosadoras”, mas a ‘etiquetas’ e ‘bulas’, as quais não comportam apuração de créditos, conforme já explicitado no tópico anterior [que trata das embalagens aplicadas após a finalização do produto]”.* (fls. 84).

### **PEÇAS PARA EMPILHADEIRAS**

Na análise dos créditos apurados em relação à aquisição de peças para a manutenção de empilhadeiras, a DRJ entendeu que as glosas foram indevidas, já que tais equipamentos são de utilização no transporte interno de matérias-primas e produtos e, portanto, seriam empregados no processo produtivo da Recorrente. Diante disso, decidiu-se pelo restabelecimento dos valores glosados sobre as aquisições de serviços de manutenção de empilhadeiras do fornecedor Ednelson Aparecido Pommer – ME.

### **FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS PARA DESLOCAMENTO NO TERRITÓRIO NACIONAL**

Em relação às despesas com frete para o deslocamento de insumos importados dentro do território nacional, a DRJ destaca que a Recorrente baseia seu argumento pela pertinência do direito creditório no disposto no § 3º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O colegiado a quo ressalta que, se interpretado de maneira isolada, o disposto no § 3º levaria à conclusão de que quaisquer custos e despesas pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País implicariam o direito a crédito. No entanto, a decisão de piso enfatiza a necessidade de que se faça uma interpretação sistemática do art. 3º.

De acordo com a DRJ, o parágrafo 3º estabelece critérios restritivos (materiais e temporais) aos gastos geradores de créditos estipulados nos incisos (I a XI) do caput do art. 3º e estes, por sua vez, não contemplam disposição legal específica a respaldar o crédito sobre os valores pagos a título de frete na aquisição de produtos importados, motivo pelo o colegiado concluiu pela manutenção das glosas efetuadas pela fiscalização.

Irresignada com o r. *decisum*, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 98/113), no qual:

1) Argumenta que se consideradas unicamente as disposições da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, o direito ao crédito da COFINS restringir-se-ia aos insumos diretamente empregados aos produtos ou consumidos na produção destes. Ressalta que quando da decisão de piso, o STJ já havia proferido acórdão no âmbito do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, no qual foi decidido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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.

Em seguida assevera que *“essa magistral compreensão, que deve ser aplicada pela autoridade administrativa a cada caso concreto, por si só, 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”* (fls. 105).

2) Destaca que após proferida a decisão recorrida, foi editada a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Coordenação Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional. Em seguida reproduz alguns trechos da referida nota que fazem considerações acerca dos critérios da essencialidade ou relevância, de acordo com a decisão do STJ.

3) Por fim, passa a tratar especificamente das glosas realizadas pela unidade da RFB responsável pela fiscalização:

#### **I - Chapas de eucatex para material de apoio dos fardos**

A Recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, com algumas considerações adicionais sobre a aplicação desses itens em sua produção.

#### **II - Frete de produtos importados**

Também neste item são repetidas basicamente as razões de recurso trazidas em primeira instância (transcritas acima).

#### **III – Caixas Dosadoras, etiquetas, rótulos e bulas**

Conforme destacado acima, a decisão de piso conclui que a glosa deveria ser mantida, pois, apesar de a Recorrente ter informado à fiscalização que os itens adquiridos de JOSE EVANDRO COVO EPP seriam caixas

dosadoras, as notas referentes aos créditos glosados indicaram se tratar de etiquetas.

À vista dessa decisão, a Recorrente passou a pugnar, em seu recurso, a pertinência dos créditos também em relação a etiquetas, rótulos e bulas.

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

Em relação a esses gastos, a Recorrente afirma que se trata de mão de obra aplicada diretamente em seu processo produtivo (mão de obra aplicada em sua fábrica) e que tais contratações foram realizadas de acordo com os critérios da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

Depois disso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

#### **1. Da competência para julgamento do feito**

Em virtude da norma contida no artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

#### **2. Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões de recurso na sequência e sob os títulos dados pela Recorrente.

#### **3. Do direito**

##### **3.1. Do direito ao crédito da COFINS**

Após uma breve descrição dos fatos, a Recorrente dá início a suas razões de recurso destacando a necessidade de que seja aplicado ao caso concreto o entendimento fixado na decisão proferida pelo STJ no âmbito do Recurso Especial n.º 1.221.170-PR. Destaca que tal decisão trouxe uma interpretação mais extensiva do conceito de insumo do que aquela preconizada pela Instrução Normativa n.º 404, de 12 de março de 2004, e assevera que a decisão

recorrida fundamentou-se no entendimento “*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*”.

A respeito desse ponto, cumpre registrar que, diferentemente do que argumenta a Recorrente, não me parece que o acórdão recorrido tenha desconsiderado a decisão proferida pelo STJ ou que as razões decididas tenham se pautado nos critérios da Instrução Normativa n.º 404. Conforme destacado no relatório acima, a decisão de piso faz menção expressa não só ao que fora decidido no Recurso Especial n.º 1.221.170-PR como também menciona as orientações contidas na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN. Aliás, ao contrário do que afirma a Recorrente, a decisão recorrida foi proferida após a edição de tal nota.

Ademais, as referências do colegiado a quo às Instruções Normativas SRF n.º 247, de 2002 e 404, de 2004, foram claramente feitas com o intuito de contextualizar o critério adotado pela unidade origem à época da análise dos créditos. Já em relação aos critérios que lastrearam a decisão recorrida, o seguinte trecho é bastante elucidativo (fls. 82):

Feitos tais esclarecimentos, passa-se a analisar os pontos controvertidos do presente processo, relacionados ao conceito e ao alcance do termo insumo, conforme nova interpretação dada pelo STJ e pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 2018, na ordem das razões expostas pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

Um fato a respaldar tal conclusão é a reversão das glosas em relação às peças utilizadas na manutenção de empilhadeiras. Tivesse a decisão de piso se pautado exclusivamente nas disposições da IN n.º 404, de 12 de março de 2004, não teria reconhecido direito a crédito em relação a tais itens, já que eles não sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre os produtos da Recorrente.

## **3.2. Da compensação de créditos glosadas**

### **3.2.1. Chapas de eucatex para material de apoio dos fardos**

Ao analisar tais itens, a fiscalização traçou a diferenciação entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”, sendo estas incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas incorporadas apenas após a conclusão do processo produtivo, destinando-se tão-somente ao transporte dos produtos acabados.

Com base em tal diferenciação, a unidade de origem realizou a glosa dos créditos apurados em relação à aquisição dos itens **Chapas de eucatex p/ material de apoio dos fardos**, por serem dispêndios realizados após o processo de produção e por não haver previsão legal para aproveitamento de crédito em relação a eles. Na mesma linha seguiu o colegiado quo, mantendo a glosa.

Levando-se em consideração o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da COFINS, estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, há de se concluir que somente podem ser classificados como insumos (para fins do disposto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003)

os bens ou serviços que cumulativa atendam aos critérios de essencialidade ou relevância e que sejam empregados durante a produção do bem ou na prestação do serviço.

Portanto, de regra, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção não podem ser considerados insumos geradores de créditos da COFINS. De acordo com o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, apenas em hipótese excepcionais não haverá a prevalência dessa regra. Para que fique melhor esclarecido, transcrevo trecho em que o parecer trata do assunto:

#### 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

[...]

59. Assim, **conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(grifo nosso)

Diante disso, há que se concluir, que os gastos com embalagens para transporte não se enquadram, a priori, como insumos para fins de apuração de créditos da COFINS. Somente em se tratando de exceções justificadas é possível o aproveitamento de créditos em relação a tais dispêndios.

No caso concreto, a recorrente informa que “[as] chapas são fundamentais para a sustentação no transporte e proteção mecânica dos diversos tipos de embalagens envasada”. Porém, além dessa informação, não há nada nos autos a respaldar a essencialidade desses itens para garantia da integridade dos produtos, ou seja, não há nenhuma evidência de que subtraídos tais itens a distribuição dos produtos restaria inviabilizada ou que a sua incolumidade estaria severamente comprometida.

Neste sentido, transcrevo a seguir a ementa de duas decisões da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Na primeira, seguindo a regra, decidiu-se pela impossibilidade de apuração de créditos em relação aos gastos com embalagens de transporte.

Na segunda. o direito ao crédito foi reconhecido devido à constatação de que as embalagens seriam absolutamente essenciais para garantir a integridade do produto, dadas suas características:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

[...]

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.

[...]

(Acórdão **9303-009.651**, de 16 de outubro de 2019, da – **3ª Turma da CSRF**)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004

[...]

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, NÃO RETORNÁVEIS, ESSENCIAIS À GARANTIA DA INTEGRIDADE DO PRODUTO. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

As embalagens, ainda para transporte (desde que não retornáveis), essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo como as que acondicionam portas de madeira, algumas inclusive partes de móveis vertem sua utilidade diretamente sobre os bens em produção, os quais, sem elas, não se encontram ainda prontos para venda, gerando, assim, a sua aquisição, direito a crédito.

[...]

(Acórdão **9303-008.315**, de 20 de março de 2019, da – **3ª Turma da CSRF**)

Pelo exposto, voto por manter as glosas em relação ao item **Chapas de eucatex para material de apoio dos fardos**.

### **3.2.2. Frete de produtos importados**

A fiscalização glosou os créditos apurados sobre os fretes de produtos importados, contratados junto à empresa Transworth Serviços Rodoviários Ltda. Entendeu a autoridade fiscal que, por não integrarem o conceito de valor aduaneiro, tais dispêndios não enquadrar-se-iam à disposição do art. 7º da Lei nº 10.865/2004 e, assim, não seria possível a apuração dos créditos previstos no art. 15 da mesma lei.

A ora Recorrente, então, apresentou manifestação de inconformidade argumentando se tratar de contração de serviço nacional e, por isso, o direito ao crédito estaria amparado no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Salientou ainda que esses dispêndios enquadrar-se-iam na previsão contida no art. 3º, inciso II, dessa Lei.

Ao decidir acerca dos argumentos da então manifestante, a DRJ argumentou que não cabia interpretação com base apenas no disposto no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, sob o risco de se chegar à conclusão de que todo e qualquer custo e despesa incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País acarretaria direito a crédito. Ademais, o colegiado a quo entendeu que no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (analisado na íntegra) não haveria previsão a respaldar o crédito sobre as despesas em análise.

Diante dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual repisou o mesmo argumento que trouxera na manifestação de inconformidade.

Exposto o contexto fático, deixo desde já consignado que no meu entendimento o serviço de frete contratado dentro do mercado interno, prestado por empresa nacional, com intuito de promover o deslocamento de insumos importados do recinto aduaneiro até o estabelecimento do importador não se confunde com o frete contratado na importação e, portanto, não está adstrito aos ditames da Lei nº 10.865/2004 para fins de apuração de créditos da COFINS.

Entendo que em se tratando de serviço de frete contratado junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil para o transporte, dentro do território nacional, de insumos utilizados na produção do contratante, é plenamente possível o enquadramento desses dispêndios como insumo para fins apuração de créditos da COFINS com fulcro na previsão do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10833/2003.

Ademais, tomando por base o critério da essencialidade consagrado no julgamento do REsp 1.221.170/PR, julgo ser inviável dissociar os insumos adquiridos para a utilização no processo de industrialização dos gastos necessários para o seu deslocamento até o estabelecimento fabril do adquirente.

De maneira análoga, no acórdão nº 9303-011.406, a CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS concluiu que o valor dispendido na contratação de serviços de frete para o deslocamento de insumos entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte garante direito a apuração de créditos da COFINS. Analisando-se o teor do acórdão, vê-se que o cerne dessa decisão está no fato destes gastos integrem o custo de aquisição dos insumos. Eis a ementa:

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

Ano-calendário: 2012

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre os armazéns até a fábrica da empresa

[...]

(Acórdão **9303-011.406**, de 20 de março de 2019, da – 3ª Turma da CSRF)

Posto isso, voto por reverter as glosas efetuadas pela fiscalização no que tange aos valores dispendidos pela Recorrente na contratação de serviços de frete da pessoa jurídica TRANSWORTH SERVICOS RODOVIARIOS LTDA para o deslocamento de insumos importados (notas fiscais: 341, 4877, 4876, 344, 4895, 352, 4927 e 99), no valor de R\$ 1.306,44, no 2º trimestre de 2007.

### **3.2.3. Caixas Dosadoras, etiquetas, rótulos e bulas**

Intimada pela fiscalização a prestar informações acerca dos insumos que acarretaram os créditos da COFINS no período, a Recorrente informou que os bens adquiridos do fornecedor JOSE EVANDRO COVO EPP (CNPJ 68.168.046/0001-68) referiam-se à aquisição de **Caixas dosadoras utilizadas como acessórios** (vide parágrafo 9, item 24, do TERMO DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL às 17).

Acontece que de acordo com o ANEXO II do TERMO DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL (fls. 23/24), que segundo a fiscalização foi elaborado também a partir de informações prestadas pela Recorrente, as notas fiscais de aquisição deste fornecedor no período indicam se tratar de bulas, rótulos e etiquetas.

No DESPACHO DECISÓRIO (fls. 29, com base na análise realizada pela unidade de origem da RFB, registrada às fls. 15/27), a fiscalização glosou os créditos apurados em relação a estas aquisições, apontado que elas não geram direito a crédito. A ora Recorrente, então, apresentou manifestação de inconformidade defendendo o direito a crédito referente às caixas dosadoras adquiridas (fls. 44).

Ao julgar a manifestação do contribuinte, o colegiado a quo destacou que, a considerar as informações prestadas, as caixas dosadoras seriam acessórios do produto final industrializado pelo contribuinte (inoculantes, que são insumos biológicos para substituição de fertilizantes ou fixadores biológicos de nitrogênio). Nessa condição, deveriam ser considerados como produtos adquiridos para revenda e, portanto, garantiriam direito a crédito.

No entanto, a decisão recorrida aponta que o produto descrito nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor JOSE EVANDRO COVO EPP, no período em análise (2º trimestre de 2007), não se referem a “caixas dosadoras”, mas sim a “etiquetas”, “rótulos” e “bulas”, os quais (segundo a DRJ) não comportariam apuração de créditos, em razão do mesmo entendimento esposado na análise do item EMBALAGENS SECUNDÁRIAS PARA APRESENTAÇÃO E TRANSPORTE.

Na esteira da decisão piso, a ora Recorrente apresenta as seguintes razões de Recurso (fls. 116):

No tocante às caixas dosadoras, a decisão entende que dão direito ao crédito. Contudo, ao analisar o referido item entendeu que as notas fiscais elencadas a fl. não se referem às caixas dosadoras, mas a etiquetas, rótulos e bulas, que no seu entender não dariam direito ao crédito.

Da simples análise das notas constantes a fl., verifica-se que a fiscalização glosou a aquisição de rótulos, etiquetas e bulas.

As etiquetas, rótulos e bulas, da mesma forma dão direito ao crédito, eis que essenciais e integram acessoriamente os inoculantes, tais como as caixas dosadoras.

Vê-se, assim, que no recurso, a Recorrente passou a defender a possibilidade de aproveitamento de crédito também em relação à aquisição de etiquetas, rótulos e bulas.

Considerando que em sua peça recursal, a Recorrente não reclama a existência de erros nas informações das notas fiscais listadas no ANEXO II DO TERMO ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL (fls. 23/24), mas, sim, passa a pugnar pela apuração de crédito em relação aos bens nele descritos, infere-se que a informação do ANEXO II esteja correta e os produtos adquiridos de JOSE EVANDRO COVO EPP (notas fiscais: 1055, 1056, 1069, 1126, 1133 e 1132) sejam, de fato, etiquetas, rótulos e bulas.

Estabelecido esse contexto fático, entendo que, em tese, uma vez comprovado que se trata de etiquetas e rótulos que têm a função de identificar ou prestar informações acerca dos produtos aos consumidores, esses itens poderiam dar direito a crédito, visto que, nesses casos, embora não integrem a composição do produto em si, a operação de etiquetagem/rotulagem é uma das fases do processo de industrialização e, nesse sentido, atende ao critério de relevância para fins da apuração de créditos da referida contribuição. O mesmo vale para as bulas, que, em uma definição corrente, são impressos que contêm informações sobre a composição dos produtos, modo de utilização e contraindicações.

Ocorre que, no caso ora analisado, a não ser pelos lacônicos argumentos constantes na peça recursal, não há nos autos nenhuma prova acerca da utilização desses itens no processo produtivo da Recorrente.

Dito isso, convém destacar que, quando se trata de um direito creditório, o ônus probatório é do contribuinte, que é quem alega a sua existência. Nesse ponto, não se pode olvidar das normas contidas no art. 373, I, do Código de Processo Civil e no art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, que incumbem àquele que alega ter um direito o ônus de comprová-lo.

Assim, não estando comprovado que os itens em questão foram de fato utilizados na atividade de produção, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste particular, para manter as glosas efetuadas pela fiscalização.

#### **3.2.4. Contratação de mão de obra temporária**

Em relação a estes gastos, a Recorrente argumenta a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS por se tratar, segundo ela, da contratação de mão de obra temporária para trabalhar em sua fábrica.

Em se tratado da terceirização de mão de obra, é plenamente possível que os gastos dispendidos com esses serviços sejam classificados como insumos geradores de crédito da COFINS, desde que, obviamente, reste comprovado que a mão de obra cedida foi aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços

da pessoa jurídica contratante. Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, ao tratar especificamente do tema, esclarece:

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

[...]

129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

Ocorre que, no caso concreto, apesar de a Recorrente afirmar que a mão de obra temporária atuou no seu processo de fabricação, a informação constante nos autos não vai além dessa afirmação. Não há qualquer documento a respaldar essas informações, tampouco que permitam determinar em que fase do processo produtivo a mão de obra teria sido empregada, quais funções foram supridas a partir dela, na produção de quais produtos os trabalhadores laboraram. Lembremos que, em se tratando de um fato constitutivo de um direito, caberia à Recorrente a prova, nos termos do art. 373, I, do CPC.

Posto isso, voto por manter as glosas em relação aos créditos apurados com base nesses gastos.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter parte das glosas efetuadas pela fiscalização, no valor de R\$ 1.306,44 (mil trezentos e seis reais e quarenta e quatro centavos), nos termos do voto acima.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

Fl. 24 do Acórdão n.º 3001-002.350 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10865.906623/2012-13

## Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator Designado.

Apesar do bem fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, respeitosamente divergimos do seu entendimento apenas para dar provimento ao Recurso Voluntário em maior alcance, no sentido de reverter as glosas relacionadas às Chapas de Eucatex.

Por se tratar de material de embalagem destinado ao acondicionamento do produto, e cujo objetivo é deixá-lo em condições de ser estocado e comercializado, deve ser considerado insumo de produção e, via de consequência, gerar direito a crédito das contribuições ao PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade.

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento de que “[...] *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte*”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

No presente caso, em linha com o referido julgamento, as Chapas de Eucatex se enquadram no conceito de insumos, uma vez que a sua subtração implica em substancial perda de qualidade do produto, realçando a sua essencialidade, por permitir que o produto comercializado tenha sua integridade garantida até a sua entrega definitiva, participando efetivamente da sua venda, ao servir de proteção quando estes são submetidos a armazenamento e transporte.

Por todo o exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário em maior alcance, no sentido de reverter também as glosas relacionadas às Chapas de Eucatex.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

