



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



**Processo nº** 10865.906634/2012-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.519 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrente** STOLLER DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

CONCEITO DE INSUMO. CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. FILME TERMOENCOLHÍVEL, CHAPAS DE EUCATEX E PALLETS DE MADEIRA. POSSIBILIDADE.

Todo o material de embalagem (filme termoencolhível, chapas de Eucatex e pallets) 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 para o PIS e para a COFINS no regime da não-cumulatividade.

CONCEITO DE INSUMO. CREDITAMENTO. MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ETIQUETAS, RÓTULOS E BULAS. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar mediante a apresentação de explicação pormenorizada da utilização dos insumos glosados bem como da documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CREDITAMENTO. FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS. TRANSPORTE DE INSUMOS DO RECINTO ALFANDEGADO AO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes no transporte de produtos importados do recinto alfandegado para o estabelecimento da empresa geram direito a crédito das contribuições para o PIS e da COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa por se enquadrarem como parte do custo de aquisição dos insumos a serem utilizados no processo produtivo da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: por maioria de votos, para reverter as glosas relativas a embalagens secundárias (filme termoencolhível, chapas de Eucatex e pallets), vencido o Conselheiro João José Schini Norbiato (suplente convocado); e por unanimidade de votos, em reverter a glosa de frete de produtos importados.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocada), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado) e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

*Trata-se de apreciar a manifestação de inconformidade apresentada pela empresa Stoller do Brasil Ltda. (fls. 29 a 46) contra o Despacho Decisório de nº de Rastreamento 048915073, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Limeira-SP, (fl. 73), que indeferiu parte do crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento de PIS/Pasep não cumulativo – Vendas para o Mercado Interno, relativo ao 2º Trimestre de 2008, formalizado que fora no Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 01713.24289.080808.1.1.10-7032, no valor de R\$ 118.555,93.*

*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 PIS, de R\$ 353,69 relativo ao mês de 04/2008, de R\$ 800,03 relativo ao mês de 05/2008 e de R\$ 1.603,22 relativo*

ao mês 06/2008, perfazendo uma glosa total naquele 2º Trimestre de 2008 no valor de R\$ 2.756,94.

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO

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

|                      | Abril     | Maio      | Junho     | TRIMESTRE  |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|------------|
| VLR CRÉDITO PEDIDO   | 30.308,00 | 44.058,80 | 44.189,13 | 118.555,93 |
| VLR CRÉDITO DEFERIDO | 29.954,31 | 43.258,77 | 42.585,91 | 115.798,99 |

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 34355.23353.290808.1.3.10-4468

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 01713.24289.080808.1.1.10-7032

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

| PRINCIPAL | MULTA  | JUROS    |
|-----------|--------|----------|
| 2.756,94  | 551,38 | 1.244,48 |

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 Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Base Legal: Lei nº 10.637, de 2002, Lei nº 10.865, de 2004, art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

No 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.

| PIS     |                              |                               |                   |                              |                               |                        |                 |
|---------|------------------------------|-------------------------------|-------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------------|-----------------|
| Mês     | crédito apurado contribuinte | parcela utilizada por dedução | crédito pleiteado | crédito apurado fiscalização | parcela utilizada por dedução | crédito deferido (mês) | tipo            |
| 04/2008 | R\$ 30.582,72                | R\$ 274,72                    | R\$ 30.308,00     | R\$ 30.229,03                | R\$ 274,72                    | R\$ 29.954,31          | Mercado Interno |
| 05/2008 | R\$ 44.193,51                | R\$ 134,71                    | R\$ 44.058,80     | R\$ 43.393,48                | R\$ 134,71                    | R\$ 43.258,77          | Mercado Interno |
| 06/2008 | R\$ 44.615,57                | R\$ 426,44                    | R\$ 44.189,13     | R\$ 43.012,35                | R\$ 426,44                    | R\$ 42.585,91          | 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 | RAZAO SOCIAL | CNPJ | DESCRIÇÃO | BASE CALCULO | PIS | COFINS |
|--------------|----|--------------|------|-----------|--------------|-----|--------|
|--------------|----|--------------|------|-----------|--------------|-----|--------|

[illegible]

*A autoridade fiscal justifica as glosas com a motivação exposta no item “Valores Glosados” do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, 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 nº 10.865, de 2004, *in verbis*:

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

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

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

*...  
§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de 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 nº 10.865, de 2004, como “o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição”.

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 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.

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. 28, e em 15/05/2013 apresentou manifestação de inconformidade rebatendo os motivos das glosas com as seguintes razões:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **VI – Peças para empilhadeira**

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

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

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

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

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

*EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MÁQUINAS 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 nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, sendo desnecessário que haja contato físico das aludidas partes e peças com o produto em fabricação. Igualmente, os serviços de manutenção realizados nas mesmas máquinas e equipamentos, por pessoa jurídica domiciliada no País, também se subsumem no conceito de insumo para os mesmos fins."*

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

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

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

*Trata-se de uma contratação de serviço de empresa nacional, atendendo aos requisitos estabelecidos no § 3º, do artigo 3º, da Lei nº 10.637, 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 10.833/2003, 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 10.637, de 2002, a requerente pugna pelo direito aos créditos glosados, requer a homologação da compensação e o cancelamento da cobrança face à extinção do débito.*

A DRJ em Fortaleza/CE julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme **Acórdão nº 08-47.329** a seguir transcrito:

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Exercício: 2008*

*Ementa:*

*Acórdão desprovido de ementa de acordo com o disposto no art. 2º da Portaria RFB nº 2.724, de 2017 (DOU de 29/09/2017).*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

A decisão recorrida enfrentou os argumentos preliminares de nulidade do despacho decisório e, no mérito, analisou as glosas de determinados dispêndios de insumos com fundamento no que restou decidido no REsp. nº 1.221.170/PR e nas orientações emanadas da PFF na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. Neste sentido, manteve as glosas de créditos relacionados as seguintes rubricas: mão-de-obra temporária, embalagens secundárias de

apresentação e transporte e pallets, caixas dosadoras e frete de produtos importados para deslocamento em território nacional.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância apresentando o posicionamento constante do REsp. nº 1.221.170/PR e da Nota SEI nº 63/2018 /CRJ/PGACET/PGFN-MF, requerendo a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância na análise dos créditos glosados e mantidos pela decisão de piso, quais sejam:

- I - Embalagens secundárias para acondicionamento de produtos visando proteção e melhor apresentação visual dos produtos;
- II - Chapas de eucatex para material de apoio dos fardos;
- III - Pallets de madeira para acondicionamento no transporte;
- IV - Contratação de mão de obra temporária;
- V - Frete de produtos importados;
- VI – Caixas Dosadoras, etiquetas, rótulos e bulas.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

## **Conhecimento**

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## **Mérito**

A discussão de mérito objeto da presente demanda versa sobre o direito aos créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS relacionados a despesas e aquisições (listadas no relatório e detalhadas mais adiante) nas quais foram glosadas pela autoridade fiscal quando da auditoria fiscal procedida na Recorrente, gerando, por conseguinte, o não reconhecimento do direito creditório integral.

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial nº 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.
5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.
6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.
7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão nº 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vem servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

[...]



*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do Resp. nº 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

- 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*
- 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*
- 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
- 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a*

*imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Diante da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

***"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.***

***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 cuja 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. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)***

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018 apresentando as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

***Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.***

***Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.***

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARE, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias fáticas que regem a presente controvérsia.

**1) Embalagens secundárias para acondicionamento de produtos visando proteção e melhor apresentação visual dos produtos; Chapas de eucatex para material de apoio dos fardos; e Pallets de madeira para acondicionamento no transporte.**

A decisão recorrida manteve as glosas deste item segundo os seguintes fundamentos:

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.

Neste diapasão foi o entendimento expresso no citado Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, cujos itens relacionados à matéria colaciona-se a seguir:

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. (grifei)

[...]

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. (grifei)

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. (grifei)

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.

(...)

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 fiscalização da 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.

Diante desta decisão a Recorrente apresenta os seguintes argumentos de defesa:

**6.1.** Trata-se de filme termoencolhível usado como embalagem secundária no acondicionamento de produtos industrializados pela Requerente, agregando em fardos de 12 e 4 embalagens, sendo que uma de suas funções 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.

(...)

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.

Tratando-se de elemento destinado a proteger o produto em seu transporte pós industrialização, aplica-se o critério da essencialidade como reconhece esse CARF na decisão transcrita no item anterior.

(...)

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

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

Compreendo o entendimento emanado do Parecer COSIT nº 5 e aplicado pela decisão de piso. De fato há uma diferença entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte, contudo essa distinção se enquadra perfeitamente quando da caracterização de uma operação de industrialização para fins de verificação da incidência do IPI. Neste sentido, tenho interpretado de forma diversa de modo que todo o material de embalagem 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 para o PIS e para a COFINS no regime da não-cumulatividade.

Diante do exposto, voto por reverter as glosas relativas a embalagens secundárias (filme termoencolhível, chapas de Eucatex e pallets).

## 2) Contratação de mão-de-obra temporária

Reproduzo a seguir o que dispôs a decisão recorrida a respeito deste tema:

*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 só, não são suficientes para provar que toda a mão-de-obra contratada e paga no período foi aplicada diretamente na produção. As cópias fornecidas dos contratos de trabalho temporário dispõem da contratação de empregados pela prestadora Certo Recursos Humanos Ltda, mas não discrimina a natureza específica da atividade a ser desenvolvida pelo contratado na contratante Stoller do Brasil Ltda, referindo-se à função genérica de Auxiliar de Produção. Ademais, os valores contratados não guardam equivalência, nem de valor, nem de data, com as notas fiscais emitidas nos meses de abril, maio e junho de 2008, de acordo com a planilha de fls. 25 e 26.*

Diante desta decisão a Recorrente apresenta o seguinte argumento de defesa:

*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 deveria ser considerado um insumo utilizado diretamente na fabricação de seus produtos, eis que os requisitos para a contratação da mão de obra temporária, previstos na Lei nº 6.019/74, são o da **necessidade** de substituição transitória de pessoal permanente ou à **demandas complementares de serviços**.*

A controvérsia cinge-se na contratação de funcionário para mão-de-obra temporária. Entretanto, mesmo a decisão recorrida ter sido no sentido de que o contrato mão-de-obra temporária não indicava que o serviço foi aplicado diretamente no processo produtivo, a Recorrente furtou-se de apresentar elementos que demonstrariam a sua utilização neste sentido.

Frise-se que, em termos de direito creditório e de demonstração da sua certeza e liquidez, **o contribuinte possui o ônus de prova** do direito invocado, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, o que, no presente caso, não ocorreu.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

### 3) Frete de produtos importados

A decisão recorrida foi no sentido de que “*inexiste previsão legal específica, dentre os incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, 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*”. Utilizou como razões de decidir a interpretação sistemática do caput do art. 3º e seu §3º da Lei nº 10.637/02, visto que da leitura isolada do referido §3º todos os gastos realizados pela empresa dariam direito a crédito. Conclui que pelo não cabimento da apropriação do crédito dos gastos com transportes de mercadoria importada desde o local alfandegado até o local de entrega no território nacional por não estar incluído no valor aduaneiro da mercadoria nos termos do inciso II do art. 5º, da IN SRF nº 327/03. Cita ainda um trecho do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, que assim dispõe:

*8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:*

*a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;*

*b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”. (grifei)*

A Recorrente repisa os argumentos apresentados em sede de Impugnação, reafirmando que não se trata de despesas de frete que integrem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS-Importação, mas sim uma contratação de serviço de empresa nacional, caracterizado como insumo na atividade da empresa com fundamento no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03. Para tanto, apresenta a ementa do Acórdão 3301-004.392.

Antes de adentrarmos no julgamento da presente controvérsia, relevante trazer uma análise dos dispêndios com frete com vistas a verificar as circunstâncias em que os mesmos são admitidos como insumo no processo produtivo para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS.

Quando estamos diante de atividade industrial verificamos a existência de diversos tipos de serviços de fretes. A título de exemplo podemos destacar os seguintes: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre

estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS pode ser extraído do art. 289 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaque-se que, por haver simetria entre os textos das referidas leis, aqui será reproduzido apenas o disposto na Lei nº 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei nº 10.637/2002. Diante desta fato vejamos:

### **Lei 10.833/2003**

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I bens adquiridos para revenda, (...);*

*(...)*

*§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

### **RIR/1999**

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens (insumos adquiridos) somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando tais fretos integrarem o custo de aquisição destes bens e este frete houver sido onerado/tributado pelas referidas contribuições.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado na atividade industrial, quando houver o valor do frete relativo ao transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos



intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) de bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Veja o disposto na norma de regência relacionado a atividade industrial:

*Lei 10.833/2003:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...);*

*§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*(...)*

*RIR/1999:*

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):*

*I o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;.*

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Portanto, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus deste frete seja suportado pelo vendedor:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

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

*(...)*

*§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ª desta Lei sobre o valor:*

*(...)*

*II dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;*

Após a análise geral sobre as possibilidades de aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS incidentes sobre operações relacionadas a fretes, no presente caso estamos diante de uma peculiaridade pois o frete é referente a serviço utilizado no transporte de produtos (insumos) importados do recinto alfandegado até uma unidade Recorrente.

É incontroverso que tais insumos importados são utilizados no processo produtivo e que os mesmos foram tributados pelas contribuições para o PIS-Importação e COFINS-Importação, bem como existe a previsão legal do aproveitamento dos créditos destas contribuições nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/04.

Relevante destacar que a decisão recorrida corretamente afirma que as normas devem ser interpretadas de forma sistêmica, e não isoladamente. Entretanto, discordo das suas conclusões apresentadas.

Apesar de a Recorrente ter apresentado seu argumento de forma sucinta e que se trata de um serviço enquadrado no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03, o presente caso se amolda à situação já posta acima por este relator na qual o referido frete se encaixa como parte do custo de aquisição do insumo e via de consequência, tais dispêndios geram direito a crédito com fundamento em tudo o quanto foi delineado parágrafos acima.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

#### **4) Caixas Dosadoras, etiquetas, rótulos e bulas**

Apesar de o primeiro produto do título deste item se tratar de Caixa Dosadora, a decisão recorrida afirma que nas notas fiscais objeto da glosa (e-fl. 20) somente há “etiquetas”, “rótulos” e “bulas”. Para estes produtos, entendeu que os mesmos “*não comportam apuração de créditos, conforme já explicitado no tópico anterior*”. Neste sentido, manteve as glosas efetuadas

pela fiscalização em relação aos produtos adquiridos da empresa fornecedora José Evandro Covo EPP.

Os argumentos da Recorrente rebatendo a decisão de piso foi no seguinte sentido, *ipsis litteris*:

*Da simples análise das notas constantes a fl. 15, 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.*

*Dessa forma, considerando que por **insumos** devem ser entendidos a despesa necessária para o desenvolvimento da atividade da empresa geradora de receita, resta demonstrado que os itens acima tratados se enquadram nesse conceito, ensejando o direito ao crédito da Contribuição ao **PIS**, nos termos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.663/02.*

Analisando as informações acima, verifica-se que a Recorrente se limita a afirmar que as etiquetas, rótulos e bulas dão direito a créditos sem apresentar nenhuma explicação a respeito de tais produtos, apenas que “*integram acessoriamente os inoculantes*”.

Frise-se novamente que, em termos de direito creditório e de demonstração da sua certeza e liquidez, **o contribuinte possui o ônus de prova** do direito invocado, mediante a apresentação de explicação pormenorizada da utilização dos insumos glosados bem como da documentação hábil e idônea que lhe suporte, o que, no presente caso, não ocorreu.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

### Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a embalagens secundárias (filme termoencolhível, chapas de Eucatex e pallets) e a Frete de produtos importados.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva