



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



**Processo nº** 10925.000361/2009-24  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-014.966 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 09 de abril de 2024  
**Recorrentes** COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INDUMENTÁRIA. EPI.  
MATERIAIS DE SERVIÇO E LIMPEZA.

É legítimo o creditamento da não-cumulatividade sobre a aquisição de indumentária, EPI, materiais de serviço e limpeza destinados a suprir exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM

Os materiais de embalagem de apresentação caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170.

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DA AGROINDÚSTRIA.  
MERCADORIA PRODUZIDA. 60%. SÚMULA CARF 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a materiais de segurança de uso geral e a embalagens, e, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, aplicando a Súmula CARF 157.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte em face do Acórdão n.º 3402.002.173 assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

Ementa:

**NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.**

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

**AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.**

A Lei n.º. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.**

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos.

**AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.**

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. Aplica-se a alíquota de 50 % para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI. Para os demais produtos agropecuários a alíquota aplicável é de 35 %.

**NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.**

O artigo 15, combinado com o artigo 13, ambos da Lei n.º 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.

## Do Recurso da Fazenda Nacional

Alega a Fazenda Nacional em seu Recurso haver divergência de interpretação quanto à possibilidade de tomada de créditos da contribuição social não cumulativa relativamente a (a) materiais de segurança e de uso geral; (b) materiais de limpeza, inclusive desinfetantes; peças do parque fabril; prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; prestação de serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes) e serviços de manutenção predial do setor fabril; (c) embalagens que não se incorporam ao produto (caixas de papelão); (d) transporte dos produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte; (e) despesas com armazenagem para a venda do produto acabado; indicando como paradigma os seguintes Acórdãos:

- a) 3403-002.477 para o tema materiais de segurança e de uso geral;

### COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, a obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes de mercadoria com destino a porto; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. **Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal;** bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. (destaques da Recorrente)

- b) 3201-000.845, para Materiais de limpeza; peças do parque fabril; serviços de limpeza (lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais); serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes); e serviços de manutenção predial do setor fabril;

### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO/MATERIAL DE SEGURANÇA.

Se a regulamentação que rege a atividade do interessado demanda o uso de equipamentos de proteção individual, bem como outros materiais de segurança, a sua aquisição deve gerar créditos de PIS como se insumo fosse, pois, sem a observância das normas de regência, o processo produtivo não se desenvolveria regularmente e ensejaria riscos para os trabalhadores e para a sociedade em geral.

- c) 3101-00.795, para Embalagens que não se incorporam ao produto;

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

- d) 3401-01.692, para o tema Transporte dos produtos acabados entre os estabelecimentos

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

De não se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes outros que não apenas relacionados As operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003.

- e) 3302-002.025 para o tema Despesas com armazenagem para a venda do produto acabado

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional que:

- “o conceito de insumos tem merecido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em “ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”;
- “as leis, ao falarem em insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda”, teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (estar-se-ia, aqui, diante de um conceito jurídico de insumos)”;
- “a formalização do conceito de insumo já 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”.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi parcialmente admitido para rediscussão das seguintes matérias: (a) materiais de segurança e de uso geral; (b) materiais de limpeza, inclusive desinfetantes; peças do parque fabril; prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; prestação de serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes) e serviços de manutenção

predial do setor fabril; (c) embalagens que não se incorporam ao produto (caixas de papelão); e (d) transporte dos produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte; conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 2.214/2.227.

Em Reexame de Admissibilidade de fls. 2.228/2.229 foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à possibilidade de tomada de créditos da contribuição social não cumulativa relativamente a (a) materiais de segurança e de uso geral; (b) materiais de limpeza; peças do parque fabril; serviços de limpeza (lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais); serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes); e serviços de manutenção predial do setor fabril, e; (c) embalagens que não se incorporam ao produto.

Em contrarrazões sustenta a Contribuinte que a decisão recorrida não merece reforma por ter sido proferida em conformidade com a lei, doutrina e jurisprudência pátrias.

### **Do Recurso da Contribuinte**

Em seu Recurso Especial alega a Contribuinte haver divergência de interpretação jurisprudencial quanto à preclusão, notadamente no tocante (a) ao percentual aplicado aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no §1º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004; e (b) à atualização monetária dos créditos objeto de pedido de ressarcimento pela Taxa SELIC.

Arrola como paradigmas os Acórdãos n.º 3403-002.469, para o tema percentual aplicado aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no §1º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004; e 3802-001.418 e 3301-002.167 para o tema atualização monetária dos créditos objeto de pedido de ressarcimento pela Taxa SELIC, assim ementados quanto aos respectivos temas:

Acórdão 3403-002.469

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Acórdão 3802-001.418

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO ESCRITURAL BÁSICO. SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO PELA A TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003, que veda a atualização monetária e a incidência dos juros, não se aplica quando a mora decorre de impedimento ou de óbice da Administração Fazendária.

Acórdão 3301-002.167

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/1988 a 30/09/1988, 01/08/1994 a 31/03/1996

PIS. INCONSTITUCIONALIDADES DOS DECRETOS LEIS 2.445 E 2.449/88.  
DESCUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL.

O contribuinte não consegue demonstrar em seu recurso voluntário que houve descumprimento da decisão judicial que atestou direito ao contribuinte de compensar os valores pagos a maior do PIS sob a égide dos Decretos-Leis n.º 2.445 e 2.449/88.

PIS. SEMESTRALIDADE. SÚMULA CARF N.º 15.

Os cálculos elaborados pela DRF/Recife e mantidos pelo DRJ/Recife obedeceram o disposto na Súmula CARF n.º 15.

PIS. PAGAMENTO A MAIOR. LIQUIDEZ E CERTEZA.

De acordo com o art. 170 do CTN faz jus à restituição/compensação quem tem crédito líquido e certo contra a Fazenda Nacional. O contribuinte não logrou demonstrar a certeza e liquidez do crédito solicitado.

No mérito, sustenta a Contribuinte que:

- *“Deve prevalecer o entendimento firmado no acórdão paradigma quanto ao critério determinante para aplicação do percentual (de 60% ou 35%) da alíquota prevista na legislação das contribuições, a título de crédito presumido sobre os insumos adquiridos, no sentido de que o percentual da alíquota aplicável decorre da natureza do insumo aplicado para obter o produto final”;*
- Deve ser reconhecido o direito à atualização dos créditos objeto do presente feito, desde a data do seu protocolo administrativo, até o efetivo ressarcimento *“por se tratar de matéria julgada na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 993.164)”*.

O Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido para rediscussão da matéria quanto à divergência jurisprudencial acerca da alíquota a ser aplicada ao crédito presumido na aquisição dos insumos, nos termos do §1º do artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004 (35% ou 60%), conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 2.348/2.353.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional alega, quanto ao mérito, “que o percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos de PIS/COFINS a que as agroindústrias têm direito, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei n.º 10.925, de 2004, é determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

## *Do Conhecimento*

Ambos os recursos especiais de divergência interpostos são tempestivos, restando analisar o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade.

### **Do Recurso da Fazenda Nacional**

O Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido conforme expressamente consignado no Despacho de Admissibilidade de fls. 2.214/2.227 e Despacho de Reexame de Admissibilidade de fls. 2.228/2.229, haja vista a efetiva comprovação da divergência jurisprudencial, bem como da similitude fática entre as decisões paragonadas, com exceção do tema (b) Materiais de limpeza; peças do parque fabril; serviços de limpeza (lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais); serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes); e serviços de manutenção predial do setor fabril, em razão da superação do paradigma apresentado.

Ao analisar o paradigma indicado para este tema, Acórdão n.º 3201-000.845, verifico que sua *ratio decidendi* teve por fundamento as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, *verbis*:

De acordo com o artigo 66, §5º da IN SRF n.º 247/02 e o artigo 8º, §4º, da IN SRF n.º 404/04, ficam excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto que está sendo fabricado. Foram também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Pelo exposto, conheço parcialmente do Recurso interposto, admitindo-o apenas quanto aos temas (a) materiais de segurança e de uso geral; e (b) embalagens que não se incorporam ao produto.

### **Do Recurso da Contribuinte**

O Recurso Especial da Contribuinte deve ser conhecido conforme expressamente consignado no Despacho de Admissibilidade de fls. 2.348/2.353, haja vista a efetiva comprovação da divergência jurisprudencial, bem como da similitude fática entre as decisões paragonadas.

Pelo exposto, conheço do Recurso interposto.

### ***Do mérito***

## Do Recurso da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi conhecido apenas para a rediscussão de três temas, quais sejam, (a) **materiais de segurança e de uso geral**; e (b) **embalagens que não se incorporam ao produto**.

Quanto ao Recurso da Fazenda Nacional cumpre destacar ter o mesmo sido interposto em 11 de dezembro de 2013 e fundamentado o conceito de insumo no conteúdo das Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004.

A questão em tela – conceito de insumo – foi definitivamente solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.



A Ministra Regina Helena Costa destacou em seu voto o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, sendo certo que este Colegiado deve seguir tal entendimento, de acordo com expressa previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Por essencial deve ser considerado o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo-se em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

A relevância, enquanto critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Foi para conceituar os mesmos de essencialidade e relevância dos insumos que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, cumprindo-nos destacar os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Ao final, a Procuradoria da Fazenda Nacional dispensou os procuradores de recorrerem quanto ao tema:

“Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a conseqüente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

Nesse mesmo sentido encontra-se o Parecer Normativo nº 5/2018, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, assim ementado:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal fixou tese firmando entendimento quanto a ser matéria infraconstitucional o estabelecimento do conceito de insumo no julgamento do RE n.º 841.979, verbis:

“II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF n.ºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF n.º 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n.º 10.865/04”

Cumpre-nos destacar do voto do Min. Dias Toffoli o seguinte excerto:

“Para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.

(...) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No presente caso, cabe-nos neste momento analisar se os produtos cujos créditos são objeto do Recurso Especial preenchem ou não os requisitos de essencialidade e relevância no processo produtivo ou na prestação de serviços da Contribuinte, ensejando-lhe ou não o direito ao crédito para as contribuições sociais:

## 1- Materiais de segurança e de uso geral

Neste item foram considerados créditos relativos às aquisições, dentre outras, de avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais; bem como avental, botina, capacetes, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas.

O Acórdão Recorrido, tendo por base o resultado da diligência realizada por determinação da Resolução CARF n.º 3402-000.376, reconheceu o direito ao crédito relativo aos valores gastos com o avental plástico, camisa, desinfetante, luva, a bota de borracha, a camiseta impermeável, a calça de proteção, o creme protetor microbiológico, o protetor auricular, os óleos lubrificantes e as peças para as máquinas do parque fabril por se subsumirem ao conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Tendo sido efetivamente comprovada a relevância e essencialidade destes itens ao processo produtivo da Recorrida, há de ser mantida a decisão de piso, devendo, portanto, ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional neste tópico.

## **2- Embalagens que não se incorporam ao produto.**

Neste item foram considerados os créditos relativos aquisições caixas de papelão e etiquetas, as quais teriam sido utilizadas no acondicionamento para transporte das mercadorias.

O Acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito relativo aos dispêndios com as caixas de papelão utilizadas no acondicionamento dos produtos para fins de proteção contra ataques ambientais, choques, vibrações impróprias, esmagamento, etc.

A subsunção dos materiais de embalagem destinados ao acondicionamento dos produtos para fins de transporte aos critérios da relevância e essencialidade é patente. Com efeito, a ausência de tais embalagens frustrará o processo produtivo da Recorrida por impedir que seus produtos cheguem aos consumidores finais em condições de uso, haja vista ser da sua essência – materiais de embalagem - deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições.

Neste mesmo sentido é a posição consolidada deste Colegiado quanto à possibilidade de reconhecimento do direito ao crédito relativo aos gastos com embalagens destinadas ao transporte das mercadorias, conforme se pode verificar dos Acórdãos 9303-014.395, da relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho; e 9303-014.053, da relatoria do i. Conselheiro Vinícius Guimarães, assim respectivamente ementados:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais apuradas no regime da não-cumulatividade.

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

Ano-calendário: 2010

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao Recurso Especial no tópico **embalagens que não se incorporam ao produto**, mantendo quanto ao item o Acórdão recorrido.

### **Do Recurso da Contribuinte**

Alega a Recorrente que o critério determinante para aplicação do percentual da alíquota do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 quanto aos insumos adquiridos deve ser aquele decorrente da natureza do produto final produzido.

A matéria foi pacificada por meio da aprovação da Súmula CARF n.º 157, aprovada pelo Pleno da CSRF em 03/09/2019:

Súmula CARF n.º 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Acórdãos Precedentes:

9303-003.331, 9303-003.812, 3301-004.056, 3401-003.400, 3402-002.469 e 3403-003.551.

Portanto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte nesse ponto, devendo prevalecer o entendimento de que o percentual aplicável de crédito presumido é de

60%, para as empresas que atuam no segmento de avicultura, ou seja, que produzem produtos de origem animal (carnes) classificados no capítulo 2 da NCM, nas suas aquisições de quaisquer insumos, sujeitos à não incidência (pessoas físicas) ou à suspensão (artigo 9º da Lei 10.925/2004), sejam de origem animal ou vegetal, considerando-se a mercadoria produzida.

***Dispositivo***

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por negar-lhe provimento na parte conhecida; e por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.895/2004 com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada, nos termos da Súmula CARF n.º 157.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa