



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.001523/2009-41</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.653 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA REGIONAL DE COMERCIALIZAÇÃO DO EXTREMO OESTE - COOPEROESTE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PROCESSO PRODUTIVO.

É considerado insumos para geração de créditos a descontar na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa somente os bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou de fabricação.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas a: (i) filme stretch utilizado para embalagem; (ii) combustíveis; (iii) materiais de laboratório e limpeza; e (iv) mão de obra terceirizada. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.652, de 23 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10925.001522/2009-05, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo Honorio dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcio Jose Pinto Ribeiro(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Marcio Jose Pinto Ribeiro.

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o direito creditório postulado, para considerar o valor de R\$ 145.029,29 (Cento e quarenta e cinco mil vinte e nove reais e vinte e nove centavos) como saldo dos créditos da contribuição para o PIS, a título de mercado interno, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições, remanescentes ao final do 3º trimestre de 2007, passível de ressarcimento/compensação sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 83, §5º, I, da IN RFB nº. 1.300/2012.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens de apresentação geram direito a creditamento relativo às suas aquisições. São consideradas embalagens de apresentação aquelas que: tem como finalidade a apresentação do produto ao consumidor final; contêm o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo e apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. REQUISITOS.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados a venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRODUTOS DE LIMPEZA. PROCESSO PRODUTIVO. REQUISITOS.

Somente materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade, ou seja, não são considerados insumos os produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo, os quais são considerados despesas operacionais.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos no regime da não-cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.

Os créditos presumidos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 não podem ser objeto de pedido

de ressarcimento, nem compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. MERCADO INTERNO. RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO. RATEIO PROPORCIONAL.

As receitas relativas ao mercado interno, sujeitas à alíquota zero, associadas a custos, despesas e encargos em comum geradores de créditos, participam do rateio proporcional das receitas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

No caso das contribuições não cumulativas é inaplicável a atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes de aproveitamento de crédito, por expressa vedação legal.

Inconformado, o contribuinte apresenta tempestivo recurso voluntário, no qual afirma, em síntese: i) indevida glosa de mercadorias para revenda, de filme stretch, de combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, materiais de laboratório, análise do leite e materiais de limpeza, peças de manutenção de máquinas, serviços de manutenção da indústria; ii) das glosas sem prova, em relação ao frete sobre compra de mercadorias e insumos de produção, armazenagem e frete na operação de venda, crédito presumido de atividades agroindustriais; iii) indevida glosa sobre os encargos de depreciação (equipamentos de segurança, empilhadeiras e pallets); iv) indevida glosa da terceirização da mão de obra aplicada na produção; v) indevido recálculo do rateio proporcional; vi) do direito à correção monetária.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia no conhecido tema da não-cumulatividade das contribuições, em relação ao conceito de insumo, e outros dispositivos presentes no artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833.

Pois bem, antes de adentrar na análise de cada um dos insumos glosados, vale tecer algumas considerações sobre o conceito de insumo e o caminho percorrido na jurisprudência administrativa e judicial.

#### ***Considerações sobre o conceito de insumo***

A controvérsia cinge-se no pilar argumentativo da não-cumulatividade das contribuições sociais, quanto à definição e enquadramento daquilo que é utilizado pelo contribuinte em questão como insumo no decorrer do seu processo produtivo, dado, em consequência, o direito ao credimento de tais valores.

A temática não-cumulatividade das contribuições sociais – prevista no artigo 195, parágrafo 12º, da Constituição Federal, é antiga, e caminha especialmente nas previsões infraconstitucionais, que regulam e delimitam o termômetro constitucional, do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833.

Antes de adentrarmos à lide posta pelo presente processo administrativo, vale tecer algumas considerações sobre o supramencionado instituto, considerando o complexo caminho interpretativo que lhe foi endereçado em seu desenvolvimento normativo e jurisprudencial, seja na esfera administrativo, seja na esfera judicial.

O ponto principal da discussão dos créditos das contribuições consiste na definição do que são “insumos”, de bens e serviços utilizados, conforme dispõe o artigo 3º, inciso II, de ambas as Leis<sup>1</sup>.

A jurisprudência administrativa atravessou longo caminho para chegar ao atual entendimento – que ainda carrega intensas controvérsias, seja em razão da concessão do crédito em relação a determinados institutos, tal como o frete, marketing, dentre outros, seja em razão da alteração da forma pela qual é considerado o resultado, quanto à aplicação do voto de qualidade.

Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça pontuar entendimento quanto ao conceito aplicável aos insumos, com a justa tentativa de delimitar de forma mais clara – e não tão arbitrária, a possibilidade de aproveitamento de créditos pelo contribuinte, ainda há nebulosa esfera de subjetividade que precisa de enfrentamento, e minimamente, uniformização.

---

<sup>1</sup> 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termo do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa do quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bem e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa input, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai”.<sup>2</sup>

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, 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.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade

<sup>2</sup> MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o

entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as

diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem adotar ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226<sup>3</sup>, adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma, sendo impossível delimitar uma uniformidade e homogeneidade das decisões.

#### ***Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR***

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis,

<sup>3</sup> O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).<sup>4</sup>

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto vencedor, do Ministro Napoleão, teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser “possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “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, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

<sup>4</sup> Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

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

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.<sup>5</sup>

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo –, adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Mas, em que pese as críticas proferidas ao Parecer e à Nota SEI 63/2018, como não fazem parte da presente análise, basta que se destaque a restrição indevidamente posta no entendimento esposado pela PGFN, para passarmos à análise do recorte proposto no presente artigo, que é análise dos créditos de PIS/Cofins sobre os fretes em diferentes momentos e diferentes operações. Superada as considerações generalizadas sobre o tema, passemos à análise das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

Superadas as considerações gerais sobre o conceito de insumo, passo à análise de cada uma das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

***Das mercadorias para revenda:***

<sup>5</sup> Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

Afirma a fiscalização que a glosa foi efetuada porque as mercadorias adquiridas para revenda (absorvente feminino, espelho pavão, alicate de cutículas, aparelho de barbear, chupeta de borracha, cotonete, cortador de unha, lixa para unhas, fraldas descartáveis, papel higiênico, pentes, prendedor de roupa, protetor labial manteiga de cacau, sombrinha estampada e toalha de banho) não fazem jus ao creditamento, seja pelo impedimento disposto no artigo 2º, p. 1º, inciso II – que se refere ao impedimento de aproveitamento de créditos de venda de produtos farmacêuticos, de toucador ou higiene pessoal, seja porque para os bens adquiridos para revenda não há direito ao crédito, com base no art. 3º, inciso I, alínea b, da Lei 10.833, seja ainda, e enfim, porque os produtos para revenda em nada se relacionam com a atividade industrial do contribuinte, que é uma cooperativa de produção e comercialização de leite e derivados.

Noutro passo, afirma o contribuinte que tais produtos não se sujeitam à alíquota monofásica, que são tributados à alíquota cheia, e que por tal razão tem direito ao crédito.

Irretocável a decisão de primeira instância.

Não há direito ao crédito em qualquer perspectiva pleiteada pelo contribuinte, com razão a glosa embasada pela impossibilidade de crédito, e, por tal razão, nego provimento neste ponto.

#### ***Embalagem – Filme Stretch***

Afirma a fiscalização que, em conformidade com a IN 247/2002 e 404/2004, é necessário distinguir embalagem de apresentação – incorporada ao produto durante o processo de fabricação, da embalagem de transporte – usualmente empregada para venda ao consumidor, e que, no presente caso, o “Filme Stretch” não se enquadra nesta categoria de insumo passível de gerar créditos na não-cumulatividade, posto que é utilizado apenas como elemento protetor do produto até o comprador, ou seja, faz parte da embalagem de transporte da mercadoria.

Considerando que a base normativa utilizada pela DRJ não mais se aplica ao conceito de insumo, pelas considerações iniciais expostas, me parece necessário reformar a decisão neste ponto.

Fato é que o contribuinte demonstrou que o filme stretch é utilizado com objetivo de melhor guarnecer a mercadoria, fazendo com que se acomodem de forma mais protegida nas embalagens utilizadas durante o processo produtivo, com maior garantia de sua integralidade quando da chegada ao destinatário final.

Isto posto, voto por reverter as glosas de embalagem – filme stretch, dando provimento a este ponto.

#### ***Combustíveis – Gás GLP, lenha, óleo combustível de xisto e óleo diesel***

A contribuinte alega que o gás GLP é utilizado nas empilhadeiras que fazem a movimentação da produção da fábrica até os galpões de estocagem, onde o leite obrigatoriamente deve ficar estocado; que a lenha e o xisto são utilizados

exclusivamente nas caldeiras que geram o calor para o processo de pasteurização e, posteriormente esterilização do leite longa vida e o óleo diesel é utilizado nas caldeiras, bem como nos caminhões que fazem a coleta do leite in natura dos produtores até a fábrica. Segundo ela, os combustíveis utilizados nas caldeiras (que geram vapor para as máquinas na indústria) ou no transporte da matéria prima e para a movimentação da produção dentro da fábrica são insumos empregados no processo produtivo.

Entendeu a decisão de primeira instância que o combustível adquirido que não seja aplicado ou consumido no processo produtivo como o utilizado em máquinas, equipamentos e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados, por não ser consumido durante o processo de fabricação, caracteriza-se, meramente, como despesa operacional, que não tem previsão legal para ser descontada como crédito das contribuições.

Contudo, o entendimento da decisão da DRJ é embasado também pelas instruções normativas supramencionadas, que não mais são aplicadas para o conceito de insumo.

Nesse contexto, os combustíveis aqui discutidos fazem parte do processo produtivo do contribuinte, posto que utilizado nas diferentes etapas da produção de leite, pelas máquinas e demais equipamentos utilizados para tanto.

Voto, portanto, para reverter respectivas glosas, dando provimento a este ponto.

#### ***Lubrificantes, peças de manutenção das máquinas e serviços de manutenção***

A decisão de primeira instância afirmou que haveria relativo crédito a ser considerado neste tópico das glosas de lubrificantes, peças de manutenção das máquinas e serviços de manutenção, contudo, não foram juntados elementos probatórios suficientes para confirmar o direito pleiteado.

E, vale ressaltar, também no recurso voluntário não há qualquer documento acostado – ainda que tardiamente, para comprovar o direito ao crédito.

Isto posto, irretocável a decisão de primeira instância, de modo que, nego provimento a este ponto, por insuficiência probatória.

#### ***Materiais de laboratório e análise de materiais de limpeza***

O contribuinte alega que os materiais de laboratório são utilizados na realização de análises de qualidade do leite para saber se está adequado ao consumo humano e, no caso de materiais de limpeza, são produtos para a higienização das máquinas para mantê-las livres de quaisquer impurezas que possam comprometer o leite; que esses produtos têm finalidade vital no sensível processo produtivo do leite, pois a cada determinado número de horas de produção, as máquinas são obrigatoriamente submetidas aos processos de limpeza (CIP), a fim de garantir a integridade do leite que vai para o consumidor final; e que tais produtos se integram e são essenciais ao processo produtivo do leite.

A decisão de primeira instância manteve as glosas sob o argumento de que tais materiais não são aplicados ou consumidos no processo produtivo do leite, e que, embora necessários para o desempenho da atividade da empresa, não podem ser considerados como insumos.

Como nos outros pontos, a fiscalização e a decisão de primeira instância são embasadas pelas instruções normativas 247/2002 e 404/2004, que foram superadas pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quanto ao conceito de insumo.

Nesse sentido, me parecem essenciais e relevantes os materiais de laboratório utilizados para meça da qualidade do leite e avaliação de sua aptidão para consumo humano, tão quanto os materiais utilizados para higienização das máquinas, parte também sensível ao tipo de produção exercida pelo contribuinte.

Isto posto, voto por reverter as glosas, e dar provimento neste ponto.

***Frete sobre compras de mercadorias e insumos de produção, armazenagem e frete na operação de venda***

A glosa foi motivada em vista dos fretes estarem relacionados à transferência de produtos com destino final as unidades da empresa Matriz, que não é de produção, enquadrando-os como produtos acabados. Foi glosado ainda o valor da nota fiscal 253, por não ter sido localizada, e algumas das notas conferidas por amostragem, as quais eram de fretes sobre vendas e não sobre compras.

Em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não há espaço para discussão da temática, visto que a Súmula CARF nº 217 dispõe expressamente:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Quanto às demais alegações, limita-se o contribuinte a afirmar que houve um equívoco no preenchimento da Dacon, e que os fretes foram alocados nas rubricas erradas, ocasionando a glosa pela fiscalização. Enquanto, a decisão de primeira instância, manteve as glosas tendo em vista a não comprovação de tais erros.

Irretocável a decisão de primeira instância, o contribuinte não apresenta quaisquer provas – sejam elas fiscais ou contábeis, para comprovar o suposto equívoco de preenchimento da Dacon, devendo, portanto, manter-se a glosa neste ponto, por insuficiência probatória.

***Crédito presumido – “leite cru”***

Segundo o fisco, o valor de crédito relativo à compra de “leite cru refrigerado” (NCM 0401.30.10), realizadas de Pessoas Físicas, não pode ser utilizado para compensação com outros tributos ou pedidos de ressarcimento, mas apenas para deduções da contribuição, nos termos do art. 8º. da Lei nº. 10.925/2004. Desta forma, os respectivos valores constantes da coluna mercado interno não tributado (ressarcível) foi repassado para a coluna mercado interno tributado (créditos não ressarcíveis).

O contribuinte contesta o feito sob o argumento de que a aquisição de leite está vinculada diretamente às vendas sujeitas à alíquota zero e que, conforme o art. 17 da Lei nº. 11.033/2004, as vendas efetuadas com alíquota zero, que é o seu caso, não impede a manutenção dos créditos vinculados a essas operações; e que esses créditos são passíveis de ressarcimento, conforme o disposto no art. 16, II, da Lei nº. 11.116/2005.

Ainda, a decisão de primeira instância afirma a impossibilidade de compensação ou ressarcimento de tais créditos, embasada pelo Ato Declaratório SRF 15/2005, considerando que a possibilidade de ressarcimento ou compensação de créditos de PIS e Cofins refere-se tão somente aqueles apurados sob a sistemática do artigo 3º, das Leis 10.833 e 10.637, além do artigo 15, da Lei 10.865, excluindo-se desse rol os créditos presumidos, calculados nos termos do artigo 8º, da Lei 10.925/2004.

Também irretocável a decisão de primeira instância, devendo o crédito presumido ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa, motivo pelo qual mantenho a glosa, negando provimento a este ponto.

***Mão de obra aplicada na produção***

A fiscalização glosou os valores relativos à mão de obra terceirizada da Cooperativa dos Trabalhadores Padre Josimo, considerando a vedação da atividade e suas irregularidades, dispostas pelo Ministério do Trabalho.

Afirmou o contribuinte que foi firmado um termo de ajuste de conduta em outubro de 2006, com o Ministério do Trabalho, e que foi concedido o prazo de um ano para regularização da situação. Nesse período, foram emitidas as notas fiscais e o contribuinte seguiu com o registro desse serviço no custo dos produtos vendidos.

A decisão da DRJ parte da premissa de que houve o desvio de finalidade desta terceirização e a possível ilicitude da contratação, não há como considerar os valores pagos à Cooperativa Padre Josimo Tavares como base de cálculo para os créditos da não cumulatividade.

Contudo, discordo da decisão da primeira instância neste tópico: não é possível deduzir se de fato a irregularidade inicialmente constatada pelo Ministério do

Trabalho não foi regularizada para a conformidade do contrato cerrado com a Cooperativa, tão menos manter as glosas pela possível ilicitude da contratação, sem qualquer respaldo hábil a elidir o termo de ajustamento de conduta apresentado pelo contribuinte.

Isto posto, voto por reverter as glosas, dando provimento a este tópico.

Ante todo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas às embalagens – filme stretch, combustíveis, materiais de laboratório e limpeza, e mão de obra terceirizada.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas a: (i) filme stretch utilizado para embalagem; (ii) combustíveis; (iii) materiais de laboratório e limpeza; e (iv) mão de obra terceirizada.

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator