



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.901016/2020-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.374 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2023  
**Recorrente** LATICÍNIOS TIROL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2018

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

EMBALAGENS UTILIZADAS PARA TRANSPORTE NA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA. POSSIBILIDADE. ENQUADRAMENTO COMO ESSENCIAL NOS TERMOS DO RESP 1.221.2170/STJ.

A utilização de embalagens - tal como pallets de madeira, caixa de papelão, saco de nylon, para transporte de produtos na indústria alimentícia, pela peculiaridade do setor econômico, é essencial a garantia da qualidade, à manutenção das características naturais e de sua integridade física, para que chegue ao destino em perfeito estado. E, portanto, se enquadra no conceito de insumo, à luz da essencialidade e relevância, relativa ao Resp 1.221.170/STJ.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito

referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

**PIS E COFINS. CRÉDITO DE SERVIÇO DE LAVAGEM DE UNIFORME E EPI. POSSIBILIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Atende aos requisitos de essencialidade e relevância, enquadrando-se como insumo, os serviços de lavagem de uniformes e EPIs, com objetivo da manutenção da qualidade dos produtos na indústria alimentícia, bem como pelo atendimento às normas sanitárias de obrigatoriedade de higiene ao manuseio industrial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, pela reversão das glosas relativas às embalagens utilizadas para transporte do produto; ao frete do leite in natura; e ao serviço de lavagem de uniformes e EPIs; (b) por unanimidade de votos, pela manutenção das glosas relativas ao frete para transporte de funcionários; (c) por maioria de votos, pela manutenção das glosas relativas ao frete de produtos acabados e outros fretes, vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou pela reversão das glosas do frete de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório constante à decisão de primeira instância.

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório de nº 527/2020, emitido em 18/05/2020, que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento de nº 29787.42336.231118.1.1.19-2063, relativo a créditos de Cofins vinculados às receitas não tributadas no mercado interno ocorridas no 4º trimestre de 2018, no valor de R\$ 17.838.413,04, tendo sido deferido o montante de R\$ 15.392.590,64.

A fiscalização relata que foi aberto Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal com vistas a analisar os pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e Cofins do 4o trimestre de 2018:

Informa que a demonstração individualizada das inconsistências de créditos por trimestre foi realizada nos anexos ao Despacho Decisório e que toda documentação pertinente aos pedidos acima indicados estão em guarda no dossiê de atendimento n.º 13033.097503/2019-72. Após dissertar sobre a legislação que rege os créditos solicitados e sobre o procedimento de auditoria realizado, informa que detectou algumas inconsistências na apuração do crédito. Aduz, primeiramente, em relação aos créditos apurados sobre bens utilizados como insumos, que os materiais de embalagens que se destinam ao transporte dos produtos elaborados não geram direito aos créditos de PIS/Pasep e de Cofins. Relata que são assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes sem acabamento e sem rotulagem de função promocional. Afirma que essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos indispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de motivar a compra dos produtos nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação. Esclarece que, com base nesse critério, foram glosados créditos sobre as aquisições dos seguintes bens: ABRAÇADEIRA NYLON, ACESSÓRIO PAP, ADESIVO COLA P/ CAIXA PAPELÃO SIG, CAIXA PAP, CANTONEIRA PAP, CHAPA PAP, FILME STRETCH, FITA ADESIVA, FITA DATADORA, PALLET DE MADEIRA, PAPELÃO CREPADO, SACO NYLON, SACO PAP, SACO PE e SACO TERMOENC. No item “Realocações de CST”, narra que a contribuinte utilizou o método do rateio proporcional para a apropriação de seus créditos, o qual se aplica apenas aos custos, despesas e encargos comuns. Argumenta que havendo a possibilidade de se alocar os insumos destinados à fabricação desses produtos na coluna relativa ao crédito pertencente ao Mercado Interno Tributado, tal procedimento deve ser adotado. Informa que efetuou a realocação de créditos para o CST 50, por estarem relacionados a operações de aquisição de insumos utilizados exclusivamente em produtos tributados no mercado interno. Explica que as glosas e realocações efetuadas estão totalizadas no arquivo “Linha 02 4º tri 2018”, contido no dossiê de atendimento n.º 13033.097503/2019-72, com a marcação individual da ocorrência de todas as situações. Esclarece, ainda, que o demonstrativo da base de cálculo deferida está localizado no arquivo “Bases de Cálculo Deferidas 4º tri 2018”. Relativamente aos serviços utilizados como insumos, aduz que a aquisição do leite in natura cru a granel não gera apropriação de crédito básico. Salienta que o crédito sobre fretes nas operações de compras é vinculado ao insumo adquirido e que quando a aquisição é feita de pessoas físicas há vedação expressa para o direito ao creditamento. Assevera, ainda, que transferência de produtos acabados entre unidades da empresa não conferem direito aos créditos de PIS/Pasep e de Cofins, pois são fretes realizados posteriormente ao fim do processo produtivo. Destaca, outrossim, que foram glosados créditos calculados sobre os serviços de “Lavagem de Uniformes e EPI” e “Transporte de Funcionários Indústria”, de acordo com o que preconiza o Parecer RFB Cosit n.º 5, de 2018. Informa, por fim, que as glosas efetuadas estão totalizadas no arquivo “Linha 03 4º tri 2018”, contido no dossiê de atendimento n.º 13033.097503/2019-72 e que o demonstrativo da base de cálculo deferida está localizado no arquivo “Bases de Cálculo Deferidas 4º tri 2018”. Informa, por fim, que o Anexo II do Despacho Decisório apresenta a EFD-Contribuições declarada pela contribuinte e a reconstituída após efetuadas as adequações acima indicadas. Cientificada do Despacho Decisório em 01/06/2020, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade em 25/09/2020 alegando, em síntese, o que se segue.

**DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE PIS E COFINS** Discorre sobre o conceito de insumos, afirmando que o critério adotado pelo agente fiscalizador está superado. Transcreve diversas decisões do CARF, decisões judiciais e do STJ, conceituando

insumos como todos os bens e serviços que viabilizam o processo produtivo das empresas, que nele possa ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Entende que não deve prosperar nenhuma glosa de créditos sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos, visto tratar-se de custos e despesas necessários ao desempenho das operações de produção. No subitem “Materiais de Embalagem”, reclama que foram glosados créditos apropriados sobre diversas embalagens sob o fundamento de que são utilizadas no acondicionamento para transporte de mercadorias. Afirma as embalagens em questão não se destinam meramente ao transporte dos produtos elaborados, tendo em vista que possuem rótulos e indicações que visam a motivação da compra pelos seus clientes e que possuem, ao contrário do que afirmou o Auditor Fiscal, a função de valorizar o produto entregue ao cliente. Aduz que a prova emprestada do processo administrativo n.º 10925.902713/2014-45, intitulada “Anexo I – Laudo Técnico. Materiais de Embalagem e Ingredientes”, contém a descrição da aplicação das embalagens, comprovando que elas não são simples embalagens para transporte.

Especificamente em relação aos gastos com “Sacos de Papelão para Leite em Pó”, informa que esses são embalagens para leite em pó vendidos, exclusivamente, nesse formato de embalagem. Ressalta que são essencialmente embalagem de apresentação disponível ao consumidor final. Anexa aos autos imagem do produto vendido. Afirma que tal imagem comprova que os sacos de papel são embalagens de apresentação ao consumidor, além do que possuem rótulos de identificação com o objetivo de motivar a compra do produto. Informa que apresentou ao agente fiscalizador o documento “Item 10 - Descrição do Processo Produtivo”, no qual encontra-se o documento “Descrição do Processo\_Leite em Pó Integral 25 kg.pdf”, provando que a embalagem integra o produto fabricado. Em relação às “Caixas de Papelão, Adesivo de Cola, Cantoneiras, Divisórias, Acessórios e Filmes Stretch”, explica que as caixas de papelão são feitas nas medidas para a acomodação de 12 embalagens de 1 litro de leite longa vida. Afirma que não se trata de embalagem para o transporte de produtos, mas da própria embalagem do produto que é vendido ao cliente, tanto é verdade que os próprios clientes ofertam tal produto aos consumidores finais na mesma forma em que é embalada. Explica que a cola, cantoneiras, divisórias e demais acessórios são utilizados na montagem das caixas. Anexa fotos dos produtos vendidos e do seu processo de produção. Reforça que a mesma embalagem de venda para os seus clientes (venda no atacado) é utilizada pelos supermercados, isto é, é ofertada nas vendas a varejo, embora os supermercados também ofereçam a venda fracionada. Ressalta que as imagens anexadas ao processo permitem observar que as caixas com aplicação do filme stretch estão dispostas à venda e que a etiqueta de venda indica o preço de venda pela caixa com 12 unidades, ou seja, é embalagem de apresentação. Diz que a mesma situação ocorre para as caixas de manteiga, apresenta fotos das embalagens utilizadas e afirma que tais caixas possuem rótulos, identificação do produto e têm a finalidade de motivar a compra do produto nelas acondicionado. Anexa, ainda, fotos de como os produtos são apresentados aos clientes em supermercados, com vistas a demonstrar que as embalagens em questão também são utilizadas nas vendas no varejo. Relaciona, por fim, as embalagens objeto de glosas, identificando o nome do arquivo descritivo do processo produtivo, com vistas a demonstrar a utilização das embalagens na composição dos respectivos produtos. No que tange aos “Saco Nylon, Sacos PE e Sacos Termoencolhível”, explica se tratar de embalagens para queijos utilizadas nas vendas a varejo. Anexa diversas fotos dos queijos embalados, afirmando restar evidente que são embalagens para apresentação dos produtos. No que se refere aos “Insumos para Datador, Fita Datadora”, esclarece que se tratam de fitas e tintas utilizadas para imprimir nas embalagens a data e o lote de fabricação de cada unidade de produto industrializado, de modo que também são insumos de produção e que atendem até mesmo ao conceito de insumos estabelecido pelo agente fiscalizador, pois se desgastam diretamente em contato com o produto em fabricação. No subitem “Frete sobre Compra de Leite in natura. Fretes nas aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições”, argumenta que o serviço de transporte é tributado normalmente e que o frete e o produto transportado são operações

distintas sob o ponto de vista tributário: uma operação é relativa à prestação de serviço sujeito à tributação normal e a outra é uma operação comercial onde a mercadoria está sujeita a alíquota zero, não incidência, etc, de modo que o fornecedor do serviço de frete irá pagar o PIS e COFINS e que, assim, não pode haver vedação ao crédito. No subitem “Frete entre estabelecimentos da empresa. Demais Fretes”, reclama que os fretes são essenciais para viabilizar a sua operação de industrialização e que eles compõem o custo dos produtos vendidos. Entende que os fretes de remessa e retorno, transferência de leite in natura (matéria prima), transferência de insumos e os fretes de remessas e retornos de insumos enviados para industrialização por encomenda compõem o custo dos produtos vendidos, e, assim, são insumos. Ressalta que há diversas decisões do CARF no sentido de deferir os créditos sobre tais gastos. No subitem “Frete Transporte de Funcionários e Lavagem de Uniformes e EPI”, explica que o agente fiscalizador glosou os créditos apropriados sobre serviços de transporte dos funcionários da indústria e sobre lavagem de uniforme e equipamentos de proteção individual. Salienta que os serviços em questão atendem aos critérios de essencialidade e relevância definidos no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 2018. Alega que o transporte dos funcionários até indústria é necessário para que haja produção; que a lavagem de uniformes e EPI é requisito essencial para que os funcionários possam realizar a produção dentro dos critérios exigidos pela legislação sanitária. Conclui que crédito deve ser mantido integralmente.

**DAS GLOSAS SEM CONSTITUIÇÃO DE PROVA NEM FUNDAMENTO LEGAL. ÔNUS PROBANDI.** Argumenta que o ônus da prova para as glosas é da fiscalização. Diz que quem argúi razões diversas da que consta em documentos, declarações e demonstrações contábeis tem o dever de motivar a glosa, o que não ocorreu nos casos detalhados nos sub tópicos a seguir. Reclama que o agente fiscal apenas presumiu que a empresa não tem direito a crédito, mas que lhe cabe a prova da irregularidade. Discorre sobre o artigo 373 do Código de Processo Civil, afirmando que cabe ao agente fiscalizador provar que não tem direito ao crédito ou que os documentos fiscais escriturados não existem. Afirma que inexistem nos autos qualquer prova comprobatória das alegações de supostas irregularidades cometidas, restando inequívoco a improcedência das referidas alegações do agente fiscalizador que laborou em equívoco e nada provou.

**DA NECESSIDADE DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA** Neste tópico, a contribuinte requer, com base no inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, que o processo seja objeto de perícia. Indica os peritos e lista os quesitos abaixo a serem respondidas pela perícia: 1. Os bens e serviços utilizados como insumos, os quais foram objeto de glosa pela fiscalização, são essenciais para o processo produtivo? Em qual fase da produção cada um dos bens e serviço é empregado? Esses bens e serviços compõem o custo dos produtos vendidos? 2. Os fretes sobre compra de leite in natura, transferência de leite in natura e os fretes de remessa e retorno de industrialização por encomenda compõem o custo dos produtos vendidos? Esses fretes foram tributados pelos prestadores de serviço de frete?

**DO DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA** Alega que possui o direito à correção monetária dos créditos de PIS e Cofins a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização. Sustenta que esta essa questão já foi decidida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo da controvérsia, que reconheceu o direito à correção monetária sobre os créditos de IPI, PIS e COFINS objeto de ressarcimento (REsp n.º 1.035.847), determinando a incidência da SELIC a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a sua efetiva utilização (ressarcimento ou compensação). Entende que, excedido o prazo máximo de 360 dias da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, a Fazenda Pública passa a ser considerada em mora. Requer que seja determinada a aplicação da atualização monetária sobre os créditos a partir do momento da sua apuração até a data da efetiva compensação ou até a data de seu efetivo ressarcimento. Requer a procedência do recurso apresentado.

A 3ª Turma da DRJ09, em 08 de dezembro de 2021, mediante Acórdão n.º 109-010.602, julgou parcialmente procedente a manifestação de conformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018 NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo. EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO. INSUMOS. Consideram-se insumos geradores de créditos das contribuições as embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. A apuração do crédito sobre o valor do frete na aquisição é admitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está submetido como elemento acessório.

FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica não geram créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, aplica-se, nos termos da Nota Técnica CODAR/RFB n.º 22 de 30/06/2021, a correção monetária pela taxa Selic sobre a parcela dos créditos deferida e ainda não ressarcida ou compensada a partir do 361º dia da transmissão do pedido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018 PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de perícia quando a sua realização se revela prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

O recorrente apresentou Recurso Voluntário, tempestivo, no qual afirma, em síntese: i) repisa os argumentos sobre a não-cumulatividade das contribuições e o conceito de

insumo, como na manifestação de inconformidade; ii) que a glosa dos materiais de embalagem para transporte dos produtos compõem o processo produtivo e o custo dos produtos vendidos, atendendo aos critérios de essencialidade e relevância; iii) quanto ao frete do leite in natura e frete de produtos desonerados ensejam o crédito das contribuições porque são operações distintas; iv) frete de produtos acabados e demais fretes compõem o custo dos produtos vendidos, também devem ser considerados como insumos; v) frete de transporte de funcionários e lavagem de uniformes e EPI se enquadram no conceito de essencialidade e relevância, pois sem o transporte de funcionários não há produção, e a lavagem de uniformes e EPI é requisito para atendimento às exigências sanitárias; vi) afirma que o ônus da prova é da fiscalização, porque o contribuinte goza de presunção legal; vii) da necessidade de realização de perícia e diligência; viii) do direito à correção monetária.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia em alguns pontos da glosa de créditos de PIS/Cofins, em relação ao conceito de insumo, disposto no inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.833 e 10.637, de modo que, deve-se considerar as glosas mantidas pela decisão da DRJ:

- i) Materiais de embalagens: foram deferidos os créditos sobre os materiais de embalagem indicados no arquivo “Linha 02 4º tri 2018”, com exceção daqueles relacionados aos “pallets de madeira”;
- ii) Fretes: glosados os fretes de remessa e retorno, de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e frete de remessa e retorno de insumos remetidos para industrialização por encomenda; frete na aquisição da matéria-prima leite in natura foi deferido na mesma proporção do crédito presumido de 60%, mas somente poderão ser dedutíveis, e não ressarcidos no presente processo; frete de transporte de funcionários.
- iii) Serviços de lavagem de uniformes e EPI: foram glosados os créditos relativos à lavagem de uniformes, e seriam dados os créditos de lavagem de EPI, contudo, não há nos autos e nem na escrituração do contribuinte meio de prova da segregação desses créditos.

Em que pese o contribuinte ter aventado em seu recurso voluntário a correção dos créditos pela Selic, destaco que a questão foi analisada pela DRJ, que deferiu a correção monetária somente após 360 dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, conforme decidido pelo REsp nº 1.035.847/RS, termos que correspondem exatamente ao pedido suscitado novamente em RV.

Pois bem, tratarei em partes.

Considerações iniciais sobre a não-cumulatividade das contribuições e o conceito de insumo

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 termos 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 dos quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bens 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>1</sup>

Nesse contexto, será analisado no presente tópico o desenvolvimento da jurisprudência administrativa no CARF, bem como a jurisprudência judicial, sobre o tema, de modo a demonstrar a subjetividade da análise do alcance dado pela norma.

Entendimento da RFB

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.

---

<sup>1</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.

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

### Jurisprudência no CARF

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 alugueis 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 as 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>2</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.

#### 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, 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>3</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,*

<sup>2</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.

<sup>3</sup> Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

*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.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo n.º 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 n.º 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>4</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

<sup>4</sup> Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

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).

Vale mencionar ainda o julgamento encerrado pelo Tema 756, com repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, que tratou sobre o conceito de insumo, nos termos da seguinte ementa:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

**1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.**

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Vê-se que, a Corte Suprema endereçou a competência de interpretação da lei federal ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista fincar cabível que a não-cumulatividade, em que pese disposta em nível constitucional, deve e pode ser tratada por lei infraconstitucional, para determinar como deve ser aproveitado o crédito, prevalecendo, enfim, o julgamento do Recurso Especial mencionado, que afirma que a análise do crédito de PIS/Cofins quanto ao conceito de insumo deve ser feita à luz da essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte.

Pois bem, feitas tais considerações, passemos à análise das glosas, de forma individualizada.

### ***Das glosas mantidas pela decisão de primeira instância***

#### ***Insumos utilizados para transporte do produto (pallets e demais)***

Afirma o contribuinte que os itens: abraçadeira nylon, acessório pap, adesivo cola p/ caixa papelão sig, caixa pap, cantoneira pap, chapa pap, filme stretch, fita adesiva, fita datadora, pallet de madeira, papelão crepado, saco nylon, saco pap, saco pe e saco termoenc, foram glosados de forma equivocada, porque compõem o custo dos produtos vendidos, e logo, dão direito ao crédito pleiteado.

Razão assiste ao contribuinte neste ponto.

É pacífico o entendimento neste Tribunal Administrativo de que o material de embalagem – inclusive os pallets, utilizados para transporte na indústria alimentícia, são passíveis de utilização do crédito das contribuições porque enquadrados no conceito de insumo, à perspectiva da essencialidade.

A necessária manutenção da qualidade do produto alimentício na saída do estabelecimento em transporte para seu escoamento no mercado interno, em rígido atendimento às regras sanitárias, endereça ao entendimento de que todo material utilizado para tanto é essencial na respectiva tarefa, garantindo a chegada ao destino em perfeitas condições.

Não só, o CARF, como já mencionado, tratou do tema em diversas ocasiões:

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO. Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (Acórdão nº 3302- 011.391, rel. Denise Madalena Green, j. 28/07/2021) (...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram

créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão n.º 3302-011.168, rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, j. 22/06/2021) (...)

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito. (Acórdão n.º 3201-005.563, rel. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010 CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF. REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

**Numero da decisão:** 3301-012.048 (j. em 22 de novembro de 2022, rel. Marco Antonio Marinho Nunes)

**Decisão:** Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para permitir o ressarcimento dos créditos reconhecidos, com a possibilidade de aplicação da SELIC sobre os créditos reconhecidos, iniciado após escoado o prazo de 360 dias para análise do pedido e para reverter as seguintes glosas: **palletes de madeira, filme stretch, película de polietileno e caixa plástica para alimentos**. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, que negava provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3301-012.039, de 22 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 11020.721386/2011-36, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Redator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto), Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes,

Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duro.

**Numero do processo:** 10530.901407/2012-63

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:** Mon Dec 19 00:00:00 UTC 2022

**Data da publicação:** Mon Feb 06 00:00:00 UTC 2023

**Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO. Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. CONSERVAÇÃO DE ALIMENTOS. TERMÓGRAFO. APARELHOS DE FILTRAR GASES. FILTROS. CERA DE POLIMENTO. POSSIBILIDADE. Considerando que a conservação de alimentos é elemento inerente e imprescindível à sua armazenagem nas diferentes etapas de venda, admite-se o desconto de crédito nas aquisições de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros e cera de polimento, mas desde que não tenham vida útil superior a um ano, observados os demais requisitos da lei. CRÉDITO. ÓLEO LUBRIFICANTE. PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. Dão direito a crédito os gastos com óleo lubrificante consumido em tratores utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei. CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE. Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (caixas de papelão, pallet marítimo, cantoneiras, sombrites, telas mosquiteiro, rede de proteção para manga, fitas, papel cristal, papel seda, selos, etiquetas etc.) em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final, observados os demais requisitos da lei. CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE. Por se tratar de serviços dispendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL null MATÉRIA NÃO ARGUIDA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. Por preclusão, não se conhece de matéria não arguida na primeira instância, somente alegada em sede de recurso voluntário.

**Numero da decisão:** 3201-010.104 (j. em 19 de dezembro de 2022, rel. Hécio Lafetá Reis)

**Decisão:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, **no sentido de reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens:** (i) aquisições de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros e cera polimento, desde que tais produtos não tenham vida útil superior a um ano, (ii) aquisições de óleo lubrificante, (iii) aquisições de caixas de papelão, pallets, cantoneiras **e demais itens utilizados em embalagem de transporte das frutas** e (iv) dispêndios com fretes no transporte de adubo, fertilizantes e materiais de embalagem; vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento integral ao recurso, e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negava provimento em menor extensão, alcançando apenas os créditos referentes a embalagens de transporte e seu reflexo nos respectivos fretes. Inicialmente, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes havia proposto a conversão do julgamento em diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.101, de 19 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10530.901801/2012-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Hécio Lafetá Reis – Presidente Redator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Márcio Robson Costa e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

Isto posto, entendo pela reversão da glosa em relação aos itens de embalagem utilizados no transporte de mercadoria.

### ***Frete do leite in natura***

A decisão de primeira instância entendeu que o frete relativo ao leite in natura, por acompanhar a natureza de crédito do produto, deve se dar na mesma proporção do crédito presumido de 60%, sendo indevida ainda a compensação, restringindo-se apenas à possibilidade de dedução do valor devido de contribuições, e não mediante ressarcimento no presente processo administrativo.

A controvérsia parte de dois entendimentos, *quanto à composição do custo de aquisição*: i) a operação deve ser vista de forma vinculada, e inteiriça, ou seja, o frete é atrelado à mercadoria, e se a mercadoria é desonerada do recolhimento das contribuições, o mesmo raciocínio se aplica ao frete; ou ii) o frete e a mercadoria são vistos de forma totalmente desvinculada, pouco importando se a mercadoria sofre a incidência das contribuições.

Entendo que a restrição ao direito ao crédito não se sustenta, considerando que não há qualquer impedimento legal do tratamento segregado dos valores acessórios despendidas na operação – frete e seguro, do valor do bem adquirido desonerado, ainda que tais valores sejam parte da composição do custo de aquisição, e, para além disso, enquadra-se nos termos conceituais relativos à essencialidade do “insumo”, conforme demanda o artigo 3º, inciso II, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido também entende este Tribunal Administrativo:

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 Ementa: COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS. Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO. A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão nº 3402-003.968, j. em 28 de março de 2017, rel. Diego Diniz Ribeiro)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Então, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa. COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. O

combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados gera crédito da não-cumulatividade da PIS, por subsunção ao conceito de “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003. **INSUMO. FRETE DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE. Os fretes de aquisição de matérias-primas são essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.**

(Acórdão n.º 3301-011.463 (j. em 23 de novembro de 21, rel. Semíramis de Oliveira Duro)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

(Acórdão n.º 9303-013.840, j. em 15 de março de 2023, rel. Tatiana Midori Migiyama)

Logo, reverto as glosas relativas ao frete do leite in natura, para reconhecimento do direito ao crédito das contribuições.

### ***Frete de produtos acabados e demais fretes***

Afirma o recorrente que possui direito ao frete de produtos acabados e demais fretes em razão da composição do custo do produto.

Contudo, entendo que não a razão não lhe assiste neste ponto.

Entendo pela impossibilidade de enquadrar no conceito de insumo – à luz da essencialidade e relevância, porque se trata de transferência após processo de produção, condizente com o Parecer n.º 05/2018, tão menos de enquadra como venda, tendo em vista tratar-se de etapa anterior à efetiva comercialização.

A despeito da jurisprudência administrativa tratar o tema de forma totalmente heterogênea – ao arrepio da teoria dos precedentes e da formação de segurança jurídica aos contribuintes, é essencial informar que o Superior Tribunal de Justiça já proferiu decisão no sentido de impossibilidade de aproveitamento de crédito das contribuições nos casos de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte mediante Recurso Especial

1.147.902 – julgado em 18 de março de 2010 e AgInt no AgInt no REsp 1.763.878<sup>5</sup> – julgado em 26 de fevereiro de 2019.

Não só, a Câmara Superior deste Conselho entende pela impossibilidade de utilização desses créditos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

(Acórdão nº 9303-013.840, j. em 15 de março de 2023, rel. Tatiana Midori Migiyama)

Portanto, mantenho a glosa sobre os fretes de remessa e retorno, de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e frete de remessa e retorno de insumos remetidos para industrialização por encomenda.

### ***Frete de transporte de funcionários e lavagem de uniformes e EPI***

A decisão de primeira instância manteve as glosas discutidas no presente tópico por diferentes razões: para o transporte de funcionários entendeu pelo não enquadramento na essencialidade relevância, bem como aplicado o mesmo raciocínio para lavagem de uniformes.

Quanto aos “fretes para transporte de funcionários”, não há previsão legal para tal creditamento. Ademais, o Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, ao tratar de gastos com veículos próprios, estabeleceu expressamente a vedação ao creditamento com veículos utilizados para o transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho, razão pela qual seria incoerente conceder créditos sobre gastos com a aquisição de fretes de terceiros:

---

<sup>5</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA. 1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes. 2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1890463/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2021, DJe 26/05/2021)

*144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc*

Quanto aos “serviços de lavagem de uniformes e EPI”, o Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, é expresso ao vedar créditos sobre a aquisição de uniformes:

*i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);*

Sendo assim, se a aquisição de uniformes não gera créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, por óbvio, os serviços de lavagem de uniformes também não podem gerá-los. A manifestante aduz que o serviço de lavagem de uniformes é “requisito necessário para que os funcionários possam realizar a produção dentro dos critérios sanitários exigidos pela Legislação”, mas não cita qual legislação seria essa. Por tal razão, não há como conceder os créditos sobre tais dispêndios.

Já quanto à lavagem de EPI, a razão de decidir reside na falta de comprovação e segregação dos serviços de lavagem de uniformes e EPIs, de modo que, não há como discriminar, tão menos reverter a glosa.

Neste tópico, razão não assiste ao contribuinte quanto ao direito ao crédito no transporte de funcionários para sua produção, porque não se enquadra no conceito de essencialidade e relevância, nos termos do Resp 1.221.170.

A produção existirá e continuará sendo realizada ainda que a empresa não forneça o transporte aos seus funcionários, que se restringe tão somente à área urbana. O crédito que carrega a possibilidade de utilização no contexto de transporte de funcionários diz respeito àquele providenciado pelo empregador em áreas remotas, relacionadas às produções agrícolas, em que, de fato, há a necessidade de transporte de funcionários da área urbana para a área rural da fase de pré-produção.

Não é o que se verifica no presente caso, e nesse sentido, já entendeu este Tribunal Administrativo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 CRÉDITOS. DESPESAS. FUNCIONÁRIOS. TRANSPORTE. ALIMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. As despesas (contratadas com terceiros, pessoas jurídicas) incorridas com transporte e alimentação de empregados (funcionários) alocados na produção dos bens industrializados e vendidos, não se enquadram como insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. BENS NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Os encargos de depreciações de bens do ativo imobilizado não utilizados no processamento/industrialização dos bens processados e/ou industrializados, destinados à venda, não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor devido sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/ compensação do saldo credor trimestral.

**Acórdão nº 3301-010.187**, j. em 24 de maio de 2021, rel. José Adão Vitorino de Moraes)

Já quanto ao serviço de lavagem de uniformes e EPI, razão assiste ao contribuinte, porque, ainda que o Parecer Normativo nº 5 tenha fincado entendimento de que tais serviços não geram direito ao crédito, não é esse o entendimento deste Tribunal.

A utilização de indumentária deve ser analisada sob a perspectiva da essencialidade posta à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, como por exemplo, deve-se considerar essencial a aquisição de indumentária e respectivo serviço de lavagem quando utilizados em hospitais, ou produções alimentícias, situações em que evidentemente demandam referida limpeza e utilização de vestimenta específica – seja pelas razões de bom senso em si, seja pelo atendimento às normas sanitárias.

Nesse sentido já decidiu a Câmara Superior deste Tribunal:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 CUSTOS/DESPESAS. MATERIAIS DE LIMPEZA E DE DESINFECÇÃO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. SERVIÇOS DE LAVAGEM DE UNIFORMES. IMPRESCINDIBILIDADE. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com materiais de limpeza e de desinfecção, com embalagens para transporte e com serviços de lavagem se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. DETERMINAÇÃO. “Súmula CARF nº 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. CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIA (UNIFORMES/EPIs). PALLETS. IMPRESCINDIBILIDADE. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos indumentária/equipamentos de proteção individual fornecidos aos empregados do setor

de industrialização e processamento de alimentos, bem como os incorridos com pallets, são imprescindíveis para as atividades econômicas do contribuinte e se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

**Numero da decisão:** 9303-009.658

Nesse sentido, voto por reverter a glosa dos serviços de lavagem de uniforme e EPI, e por mantê-la em relação ao transporte de funcionários.

### ***Conclusão***

Ante o exposto, voto no seguinte sentido:

- i) Reversão das glosas relativas às embalagens utilizadas para transporte do produto, por se enquadrar no conceito de insumo;
- ii) Reversão das glosas relativas ao frete do leite in natura;
- iii) Manutenção das glosas do frete de produtos acabados e outros fretes;
- iv) Manutenção da glosa do frete de funcionários;
- v) Reversão da glosa relativa ao serviço de lavagem de uniforme e EPIs.

(documento assinado digitalmente)

**Mariel Orsi Gameiro**