



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.720295/2014-09
ACÓRDÃO	9303-015.882 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COMPANHIA CACIQUE DE CAFE SOLUVEL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE.
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. PALLETS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem para transporte (pallets), utilizados para a proteção ou acondicionamento de produtos alimentícios, essencial para que o produto final chegue ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO.
CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na área industrial, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134). (Acórdão nº 9303-015.440)

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial, mantendo a glosa exclusivamente em relação a uniformes e vestuários que não sejam do tipo utilizado por força de imposição legal (como os EPI). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-015.881, de 12 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 16366.720036/2014-16, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovycz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

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 Especial de divergência, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-008.578**, de 27 de maio de 2021, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos do COFINS não cumulativo, sobre os seguintes dispêndios: equipamento de proteção individual; uniforme e vestuário utilizados na produção; pallets, desde que comprovado que não retornam; matérias químicas e de laboratórios. Eis a ementa:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ANO-CALENDÁRIO: 2013

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO, DISPÊNDIOS COM INSUMOS. CONCEITO INTERMEDIÁRIO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência do

CARF e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE.

Além de serem imposição legal, são considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com Equipamentos de Proteção Individual - EPI.

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM UNIFORMES E VESTUÁRIO. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com uniformes e vestuários utilizados na produção.

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM PALLETS. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com Pallets, desde que não retornáveis.

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM MATERIAIS QUÍMICOS E DE LABORATÓRIOS. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com materiais químicos e de laboratórios.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial de interpretação da legislação tributária – art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 – quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os seguintes dispêndios:

- 1) **Pallets** (Acórdãos paradigmas **9303-009.310** e **3401-007.478**);
- 2) **Uniformes e vestuário** (Acórdão paradigma **3401-008.851**).

A recorrente defende, em síntese, com base no entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp STJ 1.221.170/PR); na Nota Técnica nº 63/2018, bem como no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

1. - “A embalagem secundária tal como pallets que têm a função de agrupar as embalagens primárias para transporte e/ou proteção e/ou facilitar o manuseio das mercadorias, não se agregam ao produto, portanto, não se configuram como insumos para fins de créditos na não-cumulatividade. Acertada, pois, a glosa fiscal.”;

2. - Pugna pela necessidade de reforma também quanto às despesas com uniforme e vestuário, destaca que em caso apreciado pelo STJ, que tratava justamente de pessoa dedicada ao ramo alimentício, concluiu que uniformes e vestuário não se enquadravam como insumo, não gerando direito a crédito.

Por fim requer:

(a) seja conhecido o presente recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015;

(b) seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, de forma a indeferir totalmente o pleito do contribuinte interessado.

Cotejados os fatos, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, nos termos do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo as matérias que foram prequestionadas, tendo em vista que no recurso foi pleiteado a reforma total do acórdão, de forma a indeferir totalmente o pleito do contribuinte interessado. As divergências especificadas se referem aos dispêndios com **Pallets e Uniformes e vestuário**.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, a qual pugna pela manutenção dos créditos referentes às despesas com a aquisição de tais insumos, tendo em vista que possuem uma enorme relevância para o processo produtivo e de exportação da recorrida.

A contribuinte também interpôs Recurso Especial, suscitando divergência quanto às seguintes matérias: 1- Conceito de Insumo e 2- Despesas com corretagem. Para comprovar a divergência indica como paradigma, os acórdãos nºs: 9303-007.291 e 3301-009.089.

O Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base nos fundamentos expostos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte. Cientificada a contribuinte interpôs Agravo, que foi negado pelo Presidente da CSRF.

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:

Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforma atesta o Despacho de Admissibilidade, e atende aos pressupostos de

admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores. É o que se passa a demonstrar.

Da divergência quanto às embalagens para transporte – pallets:

Em relação a primeira divergência suscitada pela Fazenda Nacional, confrontando os arestos paragonados (9303-009.310 e 3401-007.478), verifico haver similitude fática e divergência interpretativa em relação ao art. 3º da das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, visto que em todos os casos tratam de empresas do ramo ade alimentos que pretendem se creditar dos gastos com embalagem para transporte (*pallets*), utilizados após o processo produtivo.

O acórdão recorrido entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o custo com *pallets* deve ser considerado para o cálculo do crédito de PIS e COFINS, considerando a importância para a preservação dos produtos.

Nesse sentido, cita-se trecho da ementa que trata do assunto:

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM PALLETS. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com Pallets, desde que não retornáveis.

Assim decidiu o Colegiado:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter glosas da seguinte forma: I – por unanimidade de votos, em relação a equipamento de proteção individual; II – por maioria de votos, em relação a (a) uniforme e vestuário utilizados na produção, (b) pallets, desde que comprovado que não retornam, (c) materiais químicos e de laboratórios. Vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes que negou crédito aos itens (a) e (b); Arnaldo Diefenthaeler Dornelles que negou crédito aos itens (a), (b) e (c); e Márcio

Já o Acórdão nº 9303-009.310, indicados como paradigma, analisando a glosa de materiais de embalagens utilizadas no transporte (*pallets*), diversamente do entendimento estampado no acórdão recorrido, ratificaram o entendimento da Fiscalização no sentido de que as despesas e/ou custos com embalagem de transporte de produtos acabados, não dão direito à crédito de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa. Vejamos:

Por oportuno, segue a ementa do referido julgado, na parte que interessa:

Acórdão nº 9303-009.310 (paradigma 1):

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa de Pis/Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets. (grifou-se)

Ainda, em relação ao segundo **Acórdão paradigma nº 3401-007.478**, no que tange os *pallets*, a Turma manteve a negativa do crédito, por entender que não são despesas essenciais e relevantes ao processo produtivo da recorrente, uma vez que a partir das informações fornecidas pela empresa, foi constatado que são despesas relativas à facilitação do manuseio da carga para exportação, sendo, portanto, custos operacionais que não se enquadram nas hipóteses da Lei nº 10.833/03.

Nesse sentido, cita-se trecho da ementa do acórdão recorrido que trata do assunto:

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM UNIFORMES E VESTUÁRIO. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com uniformes e vestuários utilizados na produção.

Transcreve-se também parte da ementa e voto, do acórdão indicado como paradigma:

Acórdão nº 3401-007.478 (paradigma 2):

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com caixas e ripas de madeira, contentores, linhas e sacos de tela e termógrafos.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO X DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Não há previsão legal para homologação tácita em relação a pedido de restituição, porém, por força do § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega do pedido ou declaração de compensação. Findo esse prazo sem que a autoridade administrativa

se pronuncie acerca de tal pedido de compensação ou declaração de compensação ocorrerá a denominada homologação tácita da compensação de débito efetuada pelo interessado.

(...)

Voto

(...)

II – Da análise concreta sobre as despesas pleiteadas pela recorrente

Conforme mencionado anteriormente, a recorrente teve seus pedidos parcialmente homologados, tendo sido glosados pela fiscalização os seguintes itens: (a) aquisição de termógrafo; (b) palets e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de palets, fita pet, selo metálico, saco de tela, selador, linha para saco de tela, papel kraft e prego com cabeça); (c) caixas prontas de madeira para transporte dos alimentos; e (d) fretes relativos às compras desses insumos.

(...)

A meu ver, as despesas acima arroladas podem ser divididas em dois grandes grupos: materiais de embalagem do produto exportado (utilizados para proteção do produto e entrega ao cliente nas condições necessárias) e materiais utilizados para facilitar o manuseio da carga durante o transporte. A saber:

Materiais de embalagem	Materiais de transporte
Caixas de madeira	Cantoneira de madeira
Contentor	Estrado de madeira
Linha de saco de tela	Fita pet
Ripas de madeira para reforço das caixas	Pallet de madeira
Saco de tela	Prego com cabeça
Termógrafo	Tampa de pallet
Grampo	Papel kraft

No que se refere aos materiais acima classificados como materiais de transporte, entendo que a decisão de piso é correta e deve ser mantida, isto porque não se trata de despesas essenciais e relevantes ao processo produtivo da recorrente. A partir das informações fornecidas pela empresa, verifica-se que são despesas relativas à facilitação do manuseio da carga para exportação, sendo, portanto, custos operacionais que não se enquadram nas hipóteses da Lei n. 10.833/03.

(...)

De forma de deve ser conhecido o recurso nesse ponto.

divergência quanto aos gastos com uniforme e vestuário:

No que tange a divergência suscitada pela Fazenda Nacional em relação aos custos incorridos com uniforme e vestuário, tal qual a interpretação procedida com relação aos *pallets* o acórdão recorrido entendeu que os dispêndios com

uniformes e vestuário, utilizados na produção, além de estarem comprovados nos autos, sua relevância, essencialidade e aplicação decorrem do próprio contrato social da empresa e da atividade de produção de alimentos.

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM UNIFORMES E VESTUÁRIO. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com uniformes e vestuários utilizados na produção.

Já o acórdão **paradigma nº 3401-008.851**, em processo envolvendo a mesma contribuinte, entendeu que não se tratando de pessoa jurídica que explore as atividades de limpeza, conservação e manutenção e não demonstrada a relevância do uso de uniformes no processo produtivo não é possível a concessão do crédito de insumo das contribuições não cumulativas. Vejamos:

Acórdão nº 3401-008.851 (paradigma):

Processo nº 16366.000613/2009-84

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-008.851 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária Sessão de 23 de março de 2021

Recorrente COMPANHIA CACIQUE DE CAFE SOLÚVEL

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

INSUMOS. PIS. COFINS. CONCEITO.

Essencial (imane) ou relevante (importante para a qualidade do) processo produto, a contraprestação ao dispêndio pode ser qualificado como insumo; caso contrário, não.

(...)

INSUMOS. VESTUÁRIO E UNIFORMES.

Em não se tratando de pessoa jurídica beneficiada explore as atividades de limpeza, conservação e manutenção (inciso X do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/03) e não demonstrada a relevância do uso de uniformes no processo produtivo não é possível a concessão do crédito de insumo das contribuições não cumulativas.

(...)

Excertos do voto:

2.1.6. Por oportuno, sobre **UNIFORMES e VESTUÁRIO**, a própria Recorrente esclarece em seu arrazoadado que segregou-os (uniformes e vestuário) utilizados pelo pessoal administrativo e da produção, pleiteando crédito apenas na aquisição dos últimos. Assim, tendo em vista que a Recorrente não se dedica as atividades de limpeza, conservação e manutenção e que, de todo modo, os uniformes não são

destinados ao pessoal de limpeza, conservação e manutenção, com a razão a fiscalização. (grifou-se)

Em relação a esse ponto, entendo que o recurso também deve ser conhecido, pois os arestos, a rigor, envolvem a mesma contribuinte, com posições divergentes.

II – Do mérito:

Crédito sobre os custos com embalagens para transporte – pallets:

A primeira divergência suscitada pela Fazenda Nacional, para análise deste Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito ao *“direito à tomada de crédito sobre as embalagens utilizados no transporte/pallets”*.

O Acórdão recorrido com respaldo na jurisprudência do STJ, referindo ao REsp 1.221.170/PR, decidiu pela possibilidade de crédito sobre os dispêndios com pallets, uma vez que *“além de estarem comprovados nos autos (a comprovação dos dispêndios é incontroversa), as suas relevâncias, essencialidade e aplicações decorrem do próprio contrato social da empresa e da atividade de produção de alimentos”*.

Em contrapartida, defende a recorrente, após longa explanação acerca do conceito de insumos que *“os custos incorridos com produtos e serviços que antecedem ou sucedem o processo produtivo não podem ser considerados insumo no âmbito do PIS e da COFINS”*. Aduz, ainda, que *“a embalagem secundária tal como pallets que têm a função de agrupar as embalagens primárias para transporte e/ou proteção e/ou facilitar o manuseio das mercadorias, não se agregam ao produto final, portanto, não se configuram como insumos para fins de créditos na não-cumulatividade”*.

Sem razão a recorrente nesse ponto. Vejamos.

Consta dos autos, tratar-se de empresa do ramo de alimentos, que industrializa/comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos/mercadorias (café cru, solúvel e torrado, óleo de café, extrato de café, capuccino). Analisando seu processo produtivo e suas particularidades intrínsecas, verifica-se que os pallets, apesar de tratar-se de embalagens secundárias, que não são incorporadas ao produto, são indispensáveis/essenciais para a comercialização dos produtos fabricados pela empresa recorrida que atua no ramo de alimentos

Ressalta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo

exceções justificadas, como ocorre quando estes são indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.

Nesse ponto, oportuno registrar, que recentemente esta 3ª Turma da CSRF, consolidou entendimento de que *“o material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem”* (Acórdão nº 9303-014.539, Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Sessão de 23 de janeiro de 2024).

Ainda, trago a colação o Acórdão nº 9303-014.896, de relatoria do Ilustre Conselheiro Alexandre Freitas Costa, em que restou decidido, por unanimidade de votos, pela possibilidade de creditamento dos gastos incorridos com material de embalagem de transporte de produtos alimentícios, pois destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, pela peculiaridade da atividade econômica do contribuinte, *in verbis*:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS. **GASTOS COM PALLETS**, PAPELÃO E FILMES STRECH PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets, papelão e filmes stretch **para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se 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, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria n.º 1.634/2023.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. (grifou-se)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo o reconhecimento ao direito creditório da contribuinte, em relação às embalagens para transporte/pallets.

Crédito sobre o custo de aquisição de uniformes e vestuário:

A Fazenda Nacional sustenta, ainda, que as despesas com a aquisição de uniformes e vestuário não integram o conceito de insumos, portanto, deve ser negado direito à crédito. Nesse sentido, cita o Parecer Normativo COSIT n. 5/2018.

No entendimento da Fiscalização, os custos com uniforme e vestuário não são passíveis de crédito, por falta de previsão legal para tanto, em razão de não terem sido aplicados diretamente na produção.

Em contrarrazões, defende “a relevância da disponibilização de uniformes e vestuários adequados para a linha de produção da Recorrida, levando em consideração que os referidos materiais são indispensáveis para a confiabilidade e segurança e afetarão diretamente, por consequência, a qualidade e integridade do seu processo produtivo e dos respectivos produtos”. Afirmar a recorrida que os créditos sobre uniformes e vestuários foram apurados somente sobre aqueles utilizados pelos empregados da área de produção industrial, excluindo-se as despesas com uniformes dos empregados das áreas administrativas. Aduz que

No entanto, a necessidade de reforma da decisão recorrida sobre o tema se relava imperiosa, uma vez que conforme estabelecido leis de regência 10.637/2002 e 10.833/2003, os insumos para fins de creditamento de PIS e de Cofins são aqueles essenciais e relevantes à realização da atividade fim da empresa. E, conforme previsão contida no inciso X, do art. 3º das citadas leis, somente é permitido o crédito especificamente em relação aos uniformes, para empresas que explorem prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Com efeito,

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004). (...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em

devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou **uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção**. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009). (grifou-se)

Diferentemente daqueles utilizados por imposição legal, como os EPI – deferidos pelo Colegiado a quo, e não contemplados no Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante no REsp nº 1.221.170/PR, expressamente exclui os uniformes e vestuários, mesmo que utilizados pelos empregados da área industrial:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, **vestimenta**, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

(...)

133. Diante disso, **resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos** da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com **itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra** empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, **vestimenta**, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra **utilizada em qualquer área da pessoa jurídica** (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.) (grifou-se)

A matéria já foi objeto de deliberação por esta CSRF, em recente decisão proferida no **Acórdão nº 9303-015.440**, em processo que envolve a contribuinte, *in verbis*:

Processo nº 16366.000604/2009-93

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-015.440 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 13 de junho de 2024

Recorrentes FAZENDA NACIONAL COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DESPESAS COM CORRETAGEM. AQUISIÇÕES DE CAFÉ CRU. DIREITO AO CRÉDITO, INTEGRAL.

À vista das particularidades nas aquisições de café cru pelos fabricantes de café solúvel, que demandam a atuação de corretores, admite-se o creditamento, integral, relativo a estas despesas, como componente do custo do insumo, desde que pagas a pessoa jurídica.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na área industrial, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134).

MATERIAIS DE LABORATÓRIO. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito creditamento relativo a materiais e exames laboratoriais está expresso na própria ementa do REsp (vinculante) nº 1.221.170/PR do STJ, no qual se analisou o conceito de insumo.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Em se tratando de direito creditório, é do interessado o ônus da prova, conforme previsto na legislação processual administrativa e civil (art. 36 da Lei 9.784/99 e art. 333, I, do antigo CPC).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o crédito em relação a gastos com “materiais de laboratórios”.

À vista do exposto, dou provimento ao recurso nesse ponto.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar parcial provimento para manter a glosa exclusivamente em relação a uniformes e vestuário que não sejam do tipo utilizado por força de imposição legal (como os EPI).

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 conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, mantendo a glosa exclusivamente em relação a uniformes e vestuários que não sejam do tipo utilizado por força de imposição legal (como os EPI).

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator