



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.725494/2018-89
RESOLUÇÃO	3402-004.316 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COPACOL-COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem intime a Recorrente para tomar as seguintes providências: **(i)** comprovar o processo produtivo indicado pela defesa, bem como a utilização das máquinas e equipamentos nos quais foram utilizados os bens e serviços que deram origem ao crédito pleiteado a título de depreciação; **(ii)** demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como bens (partes e peças) e serviços de manutenção em cada etapa do processo produtivo, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo sobre a necessidade de tais itens e se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo); **(iii)** elaborar planilha de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada item, se for o caso, indicando detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a respectiva fundamentação legal; **(iv)** demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas (bens e serviços) que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, bem como a utilização em seu processo produtivo, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018; **(v)** comprovar o direito creditório com relação aos fretes sobre compras sem a identificação do documento da carga, tendo em vista o argumento de rastreabilidade plena (notas fiscais correlatas, ordens de compra, registros internos de entrada, tickets de balança e mapeamento logístico interno); e **(vi)** comprovar as devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa e as razões pelas quais ocorreram tais evoluções. Com a comprovação acima, deverá a unidade de origem elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nesta Resolução, manifestando-se sobre os documentos

apresentados pela Recorrente, bem como recalculas as apurações, caso necessário. Cumprida a diligência, a unidade de origem deverá intimar a Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias, retornando os autos a este Colegiado, com ou sem manifestação da parte, para que se dê prosseguimento ao julgamento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Larissa Cassia Favaro Boldrin (substituta integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-018.515, proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

O conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS, conforme o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO.

Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. 1.221.170 - PR, onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza

qualquer processo produtivo de bens destinado a venda ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumo bens e/ou serviços utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PALETES E DEMAIS PRODUTOS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

As embalagens que não são utilizadas no processo produtivo, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não geram, por conseguinte, direito ao crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com transporte para a formação de lote de exportação, não se caracterizam como insumos, por serem suportados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços, estando alheio ao dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção; e não se enquadram no conceito de frete na operação de venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DEPRECIAÇÃO.

O aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e COFINS decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado restringe-se àqueles adquiridos ou construídos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação daqueles utilizados nas demais áreas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

MATÉRIA NÃO ALEGADA. PRECLUSÃO.

A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo da manifestação de inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório (DD) nº 99 (f. 558-576) proferido pela DRF Cascavel, em 28/01/2020, que reconheceu parcialmente o crédito de COFINS referente ao 2º trimestre de 2018, no valor de R\$ 11.679.939,63, pleiteado por meio do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 40992.51009.250718.1.1.19- 0710.

Explica a fiscalização que os créditos objeto do PER dividem-se em básicos, presumidos e decorrentes da importação, vinculados à receita não tributada no mercado interno e mercado externo, apurados pela interessada no trimestre, conforme detalhado no quadro a seguir:

Cofins Não-Cumulativa - Ressarc/Compens		
Cód.	Descrição	Valor Total
201	Crédito vinc. à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica	4.359.507,92
301	Crédito vinc. à receita de exportação - Alíquota Básica	4.454.985,06
306	Crédito vinc. à receita de exportação - Presumido da Agroindústria ⁽¹⁾	1.570.734,93
207	Crédito vinc. à receita não tributada no mercado interno - Outros Créd. Presumidos ⁽²⁾	766.147,04
307	Crédito vinc. à receita de exportação - Outros Créditos Presumidos ⁽²⁾	1.662.179,21
208	Crédito vinc. à receita não tributada no mercado interno - Importação	9.876,27
308	Crédito vinc. à receita de exportação - Importação	10.307,02
TOTAL		12.833.737,45
⁽¹⁾ art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010; ⁽²⁾ art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.		

Segundo a fiscalização, a apreciação do direito creditório tomou como base as informações constantes do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), especialmente aqueles referentes à Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da COFINS (EFD-Contribuições) e nos elementos apresentados pela interessada em atendimento às intimações fiscais. Da análise das operações indicadas pelo contribuinte como geradoras de crédito de PIS e COFINS, com incidência não cumulativa, e dos documentos e informações apresentados, a fiscalização detectou a apropriação indevida de créditos básicos, vinculados à receita tributada no mercado interno, em relação à aquisição de bens para revenda (sujeitos à tributação monofásica ou não sujeitos ao pagamento das contribuições), à receita não tributada no mercado interno e mercado externo, relacionados à aquisição de bens (paletes de madeira e material para embalagem de papelão) e serviços utilizados como insumos, frete sobre compras sem a identificação do documento da carga, armazenagem e frete nas vendas, máquinas vinculadas a unidades não produtoras de bens e devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa, efetuando a glosa de créditos no valor de R\$ 1.153.797,82, e o reconhecimento parcial do crédito pleiteado no montante de R\$ 11.679.939,63.

O valor ressarcido foi no montante de R\$ 7.752.618,72, em virtude das antecipações de créditos de que tratam as Portarias MF nº 348/2010 e 348/2014 operadas por meio dos processos nº 10935.724700/2018-33 e 10935.725488/2018-21 (apensado ao presente processo conforme termo de f. 28).

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 07/02/2020, a interessada apresentou, em 09/03/2020, manifestação de inconformidade (f. 673-692), por meio da qual expõe os fatos e conclui que não assiste razão para o indeferimento parcial do pedido de ressarcimento formulado, conforme as seguintes razões de inconformidade sintetizadas a seguir.

No tópico “2.1. Embalagens”, relata que foi efetuada a glosa das aquisições de paletes de madeira e material para embalagem de papelão sob o entendimento de que os itens não foram aplicados no processo de produção de bens destinados à venda, mas sim como gastos posteriores à finalização destes, o que afasta o enquadramento como insumos. Por seu turno, a manifestante alega que os itens glosados são utilizados no processo produtivo e, por possuírem característica de insumos de produção, são indispensáveis ao regular exercício de suas atividades.

Discorre sobre o conceito de insumo e afirma que o CARF decidiu, no processo nº 11020.001952/2006-22, por unanimidade, ampliar tal conceito na forma definida na legislação do Imposto de Renda. Defende que não se pode admitir a interpretação restritiva do conceito de insumo, para alcançar apenas as matérias-primas, produtos intermediários e serviços aplicados diretamente na produção. Tudo o que envolve custo com as atividades do sujeito passivo gera direito ao crédito de PIS/COFINS, pois são essenciais e inerentes para tanto.

Diz que no seu caso, tal situação se verifica, pois não é possível desenvolver suas atividades sem as despesas relacionadas com as embalagens que utiliza, que se enquadram no conceito de insumos, porque são necessárias para a apresentação e movimentação do produto final, conforme tem decidido o CARF. Cita jurisprudência.

Esclarece que no caso dos produtos destinados à exportação, as embalagens são diferenciadas e específicas em sua forma, composição e cor, com o objetivo de identificar mercados consumidores e atender as prerrogativas e exigências sanitárias de cada país de destino.

Ainda, conforme o Regulamento Técnico para Rotulagem de Produto de Origem Animal Embalado, aprovado pela Instrução Normativa nº 22/2005 do MAPA, além de as embalagens garantir a conservação e facilitar o transporte e manuseio dos alimentos embalados, os itens adquiridos pela manifestante também visam garantir a segurança alimentar, conforme estabelece o art. 8º da Lei nº 8.078/1990, Código de Defesa das Relações de Consumo (CDC).

Salienta que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 confirma os créditos das embalagens, porque o seu item 46 diz que o conceito de insumo foi estendido

para todo o processo de produção como um todo de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros. Diz que o processo de aplicação das caixas de papelão nos produtos destinados à venda segue o fluxo de produção e confecção da própria embalagem, antes da aplicação no fechamento do produto final, com vistas a sua finalização.

Conclui afirmando que as embalagens utilizadas não se destinam apenas ao transporte, mas alteram a forma de apresentação do produto final em razão da necessidade de identificação dos itens ao consumidor final (conforme fichas técnicas anexas) e também são exigidas pelo MAPA (registros anexos), com a vinculação de rótulos de identificação.

No tópico “2.2. Fretes para formação de lotes de exportação”, relata que foi considerado que apenas os fretes vinculados à operação de venda geram direito ao crédito. Por sua vez, a manifestante alega que é legítima a tomada dos créditos de PIS/COFINS em relação ao custo total de frete, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda. Porque, dentro da sua atividade industrial, os fretes sempre têm como objetivo a industrialização e produção de bens e mercadorias para comercialização, assim como têm como objetivo a venda final.

Alega que assim tem entendido o CARF, de que o conceito de insumo é amplo, sendo assim, todas as despesas com fretes são passíveis de gerar crédito, pois caracterizam-se como sendo insumos, porque são absolutamente essenciais às suas atividades, eis que são imprescindíveis ao seu processo produtivo. Cita jurisprudência.

As despesas com frete de produtos destinados para exportação, inclusive para a formação de lote, constituem gastos na operação de venda e dão direito a créditos de PIS/COFINS, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. Esse foi o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF/CARF) ao reconhecer o direito ao crédito sobre tais fretes.

Assim, os fretes para formação de lotes de exportação, conforme planilha anexa, compõem a etapa de venda e, portanto, garantem o direito ao crédito. Destarte, as glosas dos fretes deverão ser revertidas.

No tópico “2.3. Itens do Ativo Imobilizado”, relata que foi efetuada a glosa dos créditos apurados sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos que não seriam utilizados na produção de bens destinados à venda, pois são das unidades de recebimento de grãos da requerente. Por outro lado, a manifestante alega que referidas unidades são indispensáveis ao seu processo produtivo, sendo necessárias às suas atividades.

Defende que o seu processo de recebimento de grãos, conforme fluxograma anexo, é processo industrial em que suas unidades são responsáveis por receber toda a produção de seus cooperados para classificação, limpeza, padronização e

armazenagem, para a produção de matéria prima destinada à fabricação de ração e comercialização no mercado interno e externo. Nesse processo há larga utilização de maquinário, comprovando o caráter industrial das unidades receptoras, motivo pelo que deve ter reconhecido os créditos pretendidos, afastando a glosa efetuada.

Diante do exposto, requer o recebimento da presente manifestação de inconformidade para reformar o Despacho Decisório, reconhecendo como legítimos os créditos glosados, determinando o seu imediato ressarcimento, na forma da fundamentação.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 13/07/2023, apresentando o Recurso Voluntário em data de 28/07/2023, pelo qual pediu o provimento para o fim de que seja revertida a integridade das glosas pleiteadas neste processo.

Após, os autos foram encaminhados para inclusão em lote e sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como preenche os requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Necessidade de nova conversão do julgamento em diligência

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS referente ao 2º trimestre de 2018, reconhecido parcialmente através do Despacho Decisório proferido pela DRF Cascavel.

Em controvérsia estão créditos relativos a:

- paletes e material de embalagem de papelão;
- fretes para formação de lotes de exportação;
- fretes sobre compras sem descrição da carga;
- depreciação de máquinas em unidades tidas pela DRJ como “não produtoras”;
- itens classificados como revendas monofásicas;
- armazenagem e frete na operação de venda;
- devoluções e máquinas em áreas de expedição.

Consta nas razões recursais que a Recorrente tem como objeto social as seguintes atividades:

Art. 2º - A Cooperativa tem por objetivo social a prestação de serviços a seus cooperados para promover, no interesse comum, com base na colaboração mútua a que eles se obrigam, o seu desenvolvimento socioeconômico, dentre as atividades agrícola, avícola, pecuária, extrativa, comercial, industrial, a de piscicultura e outras, visando atender, reciprocamente, às necessidades da sociedade e de seus associados.

§ 1º - Para consecução do objetivo social, a Cooperativa tem como objeto: I - receber, beneficiar, padronizar, classificar, embalar, armazenar, tratar, torrar, moer, transportar, industrializar, fornecer e comercializar, no atacado ou no varejo, no mercado nacional e internacional, a produção de origem vegetal, animal ou extrativa das atividades próprias, de seus associados e de terceiros: XIX - abate de aves; XXI - fabricação de produtos de carne;

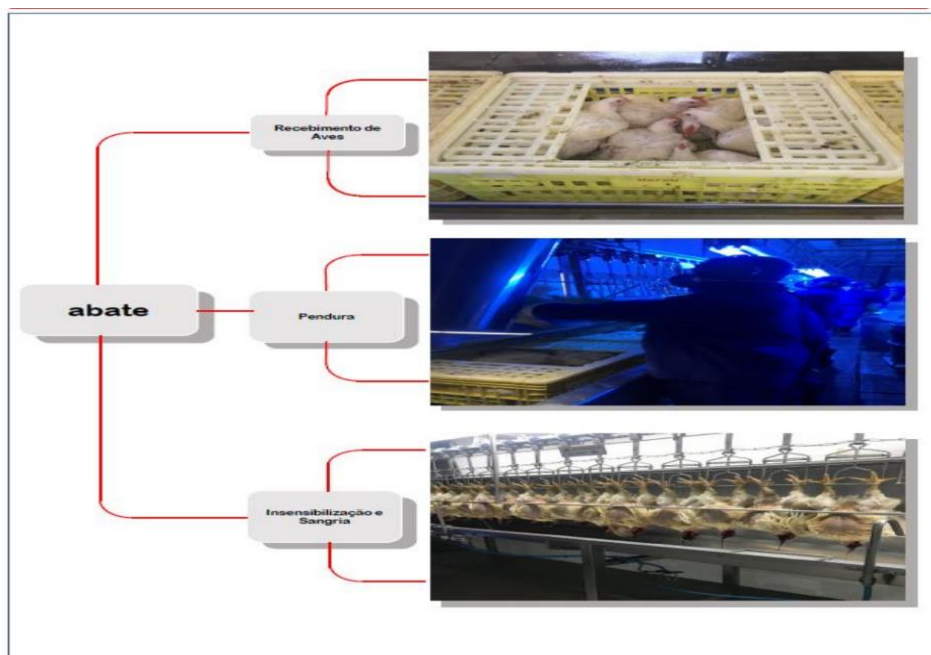


REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA

NUMERO DE INSCRIÇÃO 76.093.731/0007-86 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 06/10/1981
NOME EMPRESARIAL COPACOL-COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) COPACOL		PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 10.12-1-01 - Abate de aves		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 10.13-9-01 - Fabricação de produtos de carne 10.13-9-02 - Preparação de subprodutos do abate 46.91-5-00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios 10.99-6-99 - Fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional		

Igualmente em razões recursais, a defesa expõe a forma como desenvolve suas atividades de abate e industrialização de aves, assim sintetizado:



Com relação aos créditos originados da **depreciação de máquinas e equipamentos**, segundo a fiscalização, foram glosados os valores referentes à depreciação de máquinas e equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda, por estarem vinculados a estabelecimentos sem atividade produtiva, como supermercados, administração central e centrais de distribuição, conforme o CNAE informado pela interessada.

A Contribuinte, entretanto, sustenta que os referidos bens são empregados em suas unidades receptoras de grãos, que integram o processo industrial da cooperativa, pois nelas são realizados procedimentos de classificação, limpeza, padronização e armazenagem dos grãos recebidos dos cooperados, visando à obtenção de matéria-prima para fabricação de ração e posterior comercialização.

Sustenta, ainda, que essas operações **não se limitam a mero beneficiamento ou logística**: representam **etapas essenciais do processo produtivo**, agregando valor econômico e garantindo a qualidade exigida pelo mercado.

Diante da especificidade da cadeia produtiva da Recorrente, bem como considerando a premissa adotada pela DRJ ao negar o direito creditório por entender que as máquinas e os equipamentos relacionados à glosa promovida pela fiscalização não são destinados à produção de bens destinados à venda e, ainda, diante dos esclarecimentos prestados pela defesa, em necessária atenção à verdade material, entendo que cabe oportunizar a apresentação de laudo pericial, comprovando as alegações com relação ao processo produtivo em referência.

Da mesma forma, uma vez comprovada a utilização das máquinas e equipamentos no processo produtivo, deve a Unidade Preparadora proceder à análise acerca da natureza dos itens identificados como partes e peças integrantes do ativo imobilizado, verificando-se, ainda, o respectivo tempo de vida útil. Caberá esclarecer se tais itens efetivamente contribuem para a ampliação da vida útil ou para a manutenção das condições operacionais das máquinas e equipamentos aos quais são aplicados.

Outrossim, considerando que as atividades sob análise compreende alimentos para consumo humano, passando desde a criação, abate, industrialização de produtos de origem animal, com transportes realizados até comercialização para consumidor final (ou até o porto para a posterior exportação das mercadorias) e, por sua vez, considerando a premissa adotada pela Fiscalização e exposta em Relatório Fiscal, entendo que não ocorreu detida e individualizada avaliação dos insumos próprios do segmento da empresa Recorrente, tampouco a segregação dos bens e serviços indicados como insumos em cada etapa desenvolvida.

Observo que o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, conforme a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para análise sobre os critérios da essencialidade e relevância, destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo 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;**

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.** (sem destaques no texto original)

Outrossim, ao tratar sobre o conceito de insumo definido pelo Eg. STJ, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018** abordou os gastos com frete posteriores ao processo produtivo da seguinte forma:

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“*água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI*”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“*veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões*”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das

contribuições deve ser identificado “*segundo os critérios da essencialidade ou relevância*”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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

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

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

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

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. **Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda,** como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

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.

Diante das razões acima, entendo que os créditos originados da aquisição de bens (paletes de madeira e material para embalagem de papelão) e serviços utilizados como insumos, entendo que deve ser oportunizado à Recorrente a comprovação da essencialidade e relevância de referidas despesas, bem como se há o enquadramento no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, inclusive sobre eventual exigência legal sanitária e/ou indispensabilidade para a conformidade regulatória (MAPA, SIF, DIPOA).

Por fim, considerando a diligência proposta com relação aos itens acima, em homenagem à verdade material, igualmente oportuniza-se à Contribuinte a comprovação do direito creditório com relação aos fretes sobre compras sem a identificação do documento da carga, tendo em vista o argumento de rastreabilidade plena (notas fiscais correlatas, ordens de compra, registros internos de entrada, tickets de balança e mapeamento logístico interno), bem como às devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa, tendo em vista o argumento de que tais devoluções ocorreram em razão de exigências sanitárias.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente para, dentro de prazo razoável, tome as seguintes providências:

- (i) Comprovar o processo produtivo indicado pela defesa, bem como a utilização das máquinas e equipamentos nos quais foram utilizados os bens e serviços que deram origem ao crédito pleiteado a título de depreciação;
- (ii) Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como bens (partes e peças) e serviços de manutenção em cada etapa do processo produtivo, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo sobre a necessidade de tais itens e se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo);
- (iii) Elaborar planilha de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada item, se for o caso, indicando detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a respectiva fundamentação legal;
- (iv) Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas (bens e serviços) que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, bem como a utilização em seu processo produtivo, considerando o conceito de insumo

segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

- (v) Comprovar o direito creditório com relação aos fretes sobre compras sem a identificação do documento da carga, tendo em vista o argumento de rastreabilidade plena (notas fiscais correlatas, ordens de compra, registros internos de entrada, tickets de balança e mapeamento logístico interno);
- (vi) Comprovar as devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa e as razões pelas quais ocorreram tais devoluções;
- (vii) Com a comprovação acima, deverá a Unidade Preparadora elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nesta Resolução, manifestando sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como recalcular as apurações, caso necessário;
- (viii) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos