



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



**Processo nº** 12571.000256/2010-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-002.256 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2022  
**Recorrente** GOLBET - INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. 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, ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

CRÉDITO. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com comissões de vendas, que se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo vedada à apuração de crédito nesse caso, salvo exceções justificadas, como as que decorrem de imposição legal, não se enquadrando no conceito de insumo definido na decisão do STJ aqui adotado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Ricardo Piza di Giovanni. Ausente o conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 476/503, interposta pela sucessora da contribuinte (SANTA MARIA COMPANHIA DE PAPEL E CELULOSE) aos 05/10/2011 contra o Despacho Decisório de fls. 463/470, cientificado à contribuinte aos 05/09/2011, fl. 474, que deferiu parcialmente, no valor de R\$ 10.731,55, o Pedido de Ressarcimento, apresentado no montante de R\$ 23.099,59, a título da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa - exportação do 1º trimestre de 2004 e homologou as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

2. O Despacho Decisório recorrido reproduz o art. 3º e 5º, da Lei nº 10.637/2002, bem como o art. 6º, §3º e art. 15, III, da Lei nº 10.833/2003, e diz que o crédito cujo ressarcimento é aqui analisado deve estar obrigatoriamente vinculado à receita de exportação, sendo que, quando a empresa auferir mais de um tipo de receita (por exemplo, cumulativa e não-cumulativa, não-cumulativa mercado interno/não-cumulativa mercado externo) e houver custos, despesas e encargos comuns, deve ser realizado rateio, previsto nos §§8º e 9º, do art. 3º, c/c o art. 6º, ambos da Lei nº 10.833/2003, segundo os critérios de apropriação direta ou de rateio proporcional, sendo que os créditos devem ser diretamente apropriados quando for possível identificar a que receita se vinculam.

3. Explica que, dos créditos apurados pelo sujeito passivo, foram glosados aqueles calculados sobre aquisições de embalagem e sobre despesas com comissões de vendas e embalagens de transportes.

4. Sobre a primeira glosa, explica que "Com relação às aquisições de filmes para embalagens, através da descrição do processo produtivo, verificou-se que tais bens não são utilizados durante o processo de fabricação do produto e não se incorporam ao produto elaborado, uma vez que são utilizados apenas para o transporte e proteção do produto (depois do produto estar fabricado) e, sendo assim, não geram créditos de contribuição. Tratam-se de embalagens destinadas exclusivamente ao acondicionamento e transporte dos produtos". 5. Acerca da segunda glosa, aponta que as despesas com comissões sobre vendas não geram direito a crédito por falta de previsão legal, aos moldes do art. 3º, das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

6. Em seguida, o Despacho Decisório explica que aplicou o rateio proporcional para determinar os créditos sobre despesas relacionadas às receitas auferidas no mercado externo.

7. Menciona que o valor da contribuição devida no período foi abatido dos créditos apurados e, após, foi levantado o saldo de crédito passível de ressarcimento/compensação.

8. Na Manifestação de Inconformidade, a contribuinte discorre sobre sua atividade - indústria, comércio, extração, exportação e importação de madeiras em toros, madeiras serradas, beneficiadas, laminadas e compensadas - e registra que optou pelo lucro real e, por decorrência, sujeita-se à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sob a sistemática não-cumulativa, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003,

tecendo breve histórico a respeito da contribuição aqui discutida até a introdução da sistemática não-cumulativa.

9. Fala que a não-cumulatividade de sobreditas contribuições se distingue daquela aplicável ao IPI e ao ICMS, pois parte de pressuposto fático distinto, sendo que, no caso das contribuições, a não-cumulatividade deve ser compreendida como uma forma de atenuar os efeitos de suas incidências sobre a receita ou o faturamento.

10. censura que a interpretação dada pela RFB ao conceito de insumos a serem considerados como créditos das comentadas contribuições restringiria a adequada aplicação do princípio da não-cumulatividade contemplado pela Constituição Federal, sendo que a manifestante compartilha da tese no sentido da máxima amplitude da regra de não-cumulatividade debatida.

11. Reproduz o art. 3º, I e II, da Lei nº 10.637/2002, e argumenta que todos os bens adquiridos para revenda e todos os insumos adquiridos para a fabricação de bens ou produtos destinados à venda dão direito a creditamento, inclusive no que tange às aquisições desoneradas, quando as saídas são tributadas.

12. Faz remissão ao princípio da capacidade contributiva, que tem por desrespeitado em virtude da glosa de créditos perpetrada pela autoridade fiscal.

13. Garante que as despesas com comissão de vendas e com embalagens dão direito a creditamento, aos moldes do art. 3º, da Lei nº 10.637/2003.

14. Prosseguindo, assegura que, como o legislador ordinário não definiu o que se deveria entender por insumo para fins do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, seria necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços, os quais, neste contexto, são o resultado de qualquer atividade humana.

15. Exproba que as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 não conferem a melhor interpretação ao inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, pois não se coadunam com a base econômica da contribuição, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção da receita com o produto ou serviço.

16. Então, passa a sustentar que o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, devendo-se compreender por insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento, podendo o insumo integrar mesmo as etapas posteriores àquelas de que resulta o produto ou o serviço, desde que imprescindíveis para o funcionamento do fator de produção.

17. Repisa que a noção de insumo no âmbito do IPI seria aqui inaplicável, pois está estritamente relacionada a cada produto industrializado, resultante da aplicação de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, enquanto insumo, para fim da contribuição em alteração, relaciona-se com a totalidade das receitas auferidas pelo sujeito passivo, devendo-se aqui admitir como insumos os custos de produção e as despesas necessárias de que tratam os arts. 290 e 299, do RIR/99.

18. Objetivando corroborar suas assertivas, reproduziu excertos doutrinários e decisão administrativa proferida pelo CARF e sintetiza que todos os custos e despesas dedutíveis para fins de Imposto de Renda de pessoas jurídicas, devem compor a base de cálculo utilizada para fins de apropriação de créditos da contribuição examinada.

19. Avante, comenta as normas que regem a compensação de tributos administrados pela RFB, que diz ter seguido à risca, inclusive quanto à apresentação de formulário por meio do sistema PER/DCOMP.

20. Pelas razões expostas, entende devem ser reconhecidos os créditos em testilha e, por decorrência, integralmente homologadas as compensações, como resultado da constituição e da suficiência dos créditos utilizados pela petionária.

21. Mais adiante, aduz ser imprescindível a realização de perícia, cujos quesitos apresentou e para a qual indicou assistente técnico, para elucidar dúvidas técnicas atinentes às compensações não homologadas.

22. Reporta-se, em seguida, ao princípio da verdade material e diz que esta somente será alcançada através do reconhecimento, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dos créditos da contribuição da empresa, "via de resultado, a respectiva compensação com os débitos informados através do Programa PER/DCOMP".

23. Alfim, requereu: (i) a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários cujas compensações foram não homologadas; (ii) que seja julgada procedente a Manifestação de Inconformidade, reformando-se o Despacho Decisório recorrido e homologando-se, integralmente, as compensações aqui tratadas, seja porque a empresa possui o crédito postulado, seja em decorrência da correta utilização do conceito de insumos para efeitos de créditos da contribuição discutida; (iii) a realização de perícia, cujos quesitos apresentou, com o objetivo de garantir a busca da verdade material; (iv) a produção de todas as provas admitidas em direito; (v) a juntada de novos documentos e de provas emprestadas de outros procedimentos administrativos; (vi) a apresentação de quesitos complementares, se necessária; e (vii) a apresentação de resposta expressa e fundamentada à Manifestação de Inconformidade.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão constante nos autos

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual sustenta a aplicação às contribuições ao PIS e à COFINS do conceito de insumos delimitado na decisão do STJ, no REsp 1.221.170 e para que sejam validados os créditos relativos às despesas com comissões de vendas e aquisições de embalagens.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A questão posta em discussão cinge-se ao conceito de insumos e, no caso em tela, às glosas sobre créditos relativos à despesas com comissões de vendas e aquisições de embalagens.

### I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo a análise das glosas referidas no Recurso Voluntário.

## **II – Glosas sobre créditos relativos à despesas com aquisições de embalagens**

Segundo o entendimento expresso na decisão recorrida, aplicando a decisão do STJ, não podem ser considerados no cálculo do crédito tais matérias pois:

38. Dos fragmentos acima, fica claro que, mesmo considerando a posição mais flexível do STJ no REsp nº 1.221.170/PR - de observância obrigatória no presente julgamento, como já exposto - em relação àquela constante das IN SRF 247/2002 e 404/2004, não há direito de apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação a despesas com comissões de vendas, pois não são incorridas no processo de produção de bens destinados à venda, mas em etapa que lhe sucede. Inclusive, a possibilidade de apuração de tais créditos foi afastada pelo STJ no comentado precedente.

39. De forma semelhante, como, de acordo com a autoridade fiscal - e não rebatido pela manifestante - as embalagens cujos correspondentes créditos foram glosados são "destinadas exclusivamente ao acondicionamento e transporte dos produtos", não sendo utilizadas durante o processo produtivo nem se incorporando ao produto elaborado, não

há que se cogitar de direito a creditamento, pois tais embalagens são utilizadas apenas após encerrado o processo produtivo (vide itens 55 e 56, do Parecer Normativo RFB/COSIT 5, de 2018, cima reproduzidos). Assim, ficam mantidas as glosas sobre tais embalagens.

A Recorrente alega ter direito ao crédito dos gastos com embalagens nesses termos.

25. Devemos observar, portanto, a **IMPORTÂNCIA** do dispêndio em questão (embalagens para acondicionamento e transporte) **para o desenvolvimento da atividade econômica** desempenhada pela ora Contribuinte, deixando de lado – portanto – o questionamento se tal matéria se aplica diretamente no processo produtivo.

26. Por questão de industrializar e comercializar papéis para o mercado nacional e internacional, a Recorrente tem, em seu rol orçamentário, gastos relativos à conservação daquilo que produz (embalagens).

27. Em razão de estarmos tratando de um material relativamente frágil, que pode ter sua forma alterada facilmente com o simples manuseio e/ou transporte, necessita ser sempre protegido com embalagens próprias.

28. As embalagens compradas pela ora Recorrente são utilizadas para “blindar” o produto a ser vendido.

29. Fácil é a conclusão que esse tipo de dispêndio é inerente à sua cadeia comercial da Recorrente, vez que de nada adianta produzir um produto se o mesmo, no momento de seu transporte ou da sua estocagem, não é revestido por material que assegure o seu estado!

30. A supressão desse tipo de despesa incita uma possível deterioração dos produtos, seja na sua industrialização, seja no seu guarnecimento, seja no seu transporte, ante a ocorrência de choques físicos, umidade, pequenos incêndios, infestações de insetos, etc.

Considerando a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, entendo que o aproveitamento dos créditos para os gastos com embalagem é possível quando os produtos comercializados por suas próprias peculiaridades necessitam de um acondicionamento especial para fins de transporte de modo que os produtos não sofram nenhum perecimento no percurso, como nas atividades agro alimentícias, o que não me parece ser o caso da recorrente.

As despesas com aquisição de *filmes* para embalagem, como citado no despacho decisório e nas planilhas anexas, apesar de necessárias ao transporte dos produtos comercializados, não atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

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, ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

Por outro lado, em sede de pedido de ressarcimento cumulado com compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I, cabendo a este demonstrar,

mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

Assim, acompanho a decisão recorrida, mantendo a glosa nesse quesito.

### **III – glosas sobre créditos relativos à despesas com comissões de vendas**

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Quanto às despesas com comissões sobre vendas acompanho a decisão recorrida quanto a impossibilidade do seu creditamento, pois, apesar de viabilizarem a atividade econômica da empresa, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo vedada à apuração de crédito nesse caso, salvo exceções justificadas, como as que decorrem de imposição legal, não se enquadrando no conceito de insumo definido na decisão do STJ aqui adotado, devendo ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

### **CONCLUSÕES**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado, mantendo as glosas sobre créditos relativos às despesas com comissões de vendas e aquisições de embalagens.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges