**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13502.000624/2006-11

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 13502.000624/2006-11 |
| **Recurso nº** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **3001-001.343 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária** |
| **Sessão de** | 16 de julho de 2020 |
| **Recorrente** | CORDEBRÁS LTDA |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

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

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

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

Para fins de apuração de crédito de COFINS não-cumulativa, adota-se a interpretação intermediária quanto ao conceito de insumo, construída originalmente no CARF e objeto da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise acerca da essencialidade/relevância do item pretendido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: por unanimidade de votos, em reconhecer o direito creditório no que tange às despesas com (i) materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte, com exceção do tubo PAP e dos pallets; (ii) aquisição de produto utilizado no tratamento de águas industriais; (iii) manutenção de máquinas e equipamentos; (iv) uniformes e equipamentos de segurança e proteção individual; e (v) despesas de frete e carreto de transporte de insumos geradores de crédito (incluindo o frete na aquisição de embalagens e de peças para manutenção de máquinas e equipamentos) e, também por unanimidade de votos, manter a glosa quanto aos seguintes itens: (i) capatazia e taxa de liberação de BL nas operações de exportação; e (ii) tubo PAP. Por maioria de votos, acordam por reconhecer o direito creditório relativo aos pallets, vencido o conselheiro Luís Felipe de Barros Reche e, também por maioria de votos, manter as glosas no que tange às despesas com seguro no transporte da operação de venda, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora). Designado para redigir o voto vencedor quanto às despesas com seguro no transporte da operação de venda o conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Luis Felipe de Barros Reche.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 482/486 dos autos:

> Trata-se de Manifestação de Inconformidade de fls.408/422 contra o Parecer da DRF/Camaçari/BA nº023/2011, fls.363/394 e do Despacho Decisório DRF/CCI nº0143/2011 que o aprovou, fl.399, reconhecendo parcialmente o direito creditório no valor de R$63.227,56, relativo ao ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa – exportação, 1º trimestre de 2005, no valor solicitado de R$116.866,21, e homologou parcialmente a compensação declarada.
>
> A interessada pretendeu utilizar o crédito da Cofins pleiteado no Pedido Eletrônico de Ressarcimento –PER nº35452.23185.240806.1.1.098606 para compensação dos débitos próprios nos valores de principal de R$11.559,98 e R$52.159,29, e mais juros e multa de mora, na DCOMP nº 30868.19910.280806.1.3.096060 e principal R$13.358,15 através da DCOMP 30922.22664.261006.1.3.091098.
>
> Consta no despacho decisório que a interessada foi intimada através da Intimação SARAC/DRF/CCI nº0491/2010 (fls.18/19) para apresentar a documentação comprobatória do crédito, tendo apresentado farta documentação, incluindo descrição do processo produtivo, balancetes, planilhas, notas fiscais, livros fiscais e contratos de câmbio. Além disso, informa, os valores informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON estão coerentes com aqueles detalhados no PER.
>
> Após transcrever no despacho decisório os dispositivos da Lei nº10.833, de 2003, art.3º e arts.8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº404, de 12 de março de 2004, esta com efeito a partir de 01/02/2004, efetuou a análise dos bens utilizados como insumos mediante DACON apresentado, e retificador, em confronto com os documentos apresentados e descrição do processo produtivo, concluindo que nem todas as aquisições consideradas pela empresa na apuração dos créditos se enquadram na categoria de insumos aplicados, consumidos, ou 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, não gerando pois direito a apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep/Cofins, conforme disposto na aliena "b" do inciso I do caput do art.8º da IN SRF nº404, de 2004.
>
> Cientificada, a interessada irresignada apresenta Manifestação de Inconformidade alegando que:
>
> • é uma empresa industrial que tem por objeto a produção de fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal;

Documento nato-digital

• transcreve os dispositivos legais que regulam a matéria;

• o processo produtivo, anexo 06, tem seu funcionamento através de motores elétricos, correias e grande número de eixos, engrenagens e barramentos que demandam rigorosa lubrificação diária, com elevado nível de ruído, acima do Limite de Tolerância, tornando obrigatório o fornecimento de protetores auditivos; além disso. o nível quantitativo de poeira do sisal é elevado, fazendo-se obrigatório o fornecimento de máscaras respiratórias descartáveis (Lei n° 6.514);

• com um processo produtivo em que todas as máquinas fazem movimentos rotativos, são fornecidos e indispensáveis, equipamentos de proteção individual como, botas, fardamento apropriadamente desenhado, óculos de proteção, luvas, entre outros;

• Bens utilizados como insumos – dos materiais de embalagem a RFB não homologou os créditos relativos às aquisições de sacos de papel, etiquetas, caixa de papelão, e pallets utilizados para embalar e proteger seus produtos até o destino final, alegando que os produtos se destinam apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização e por serem utilizados após a conclusão do processo produtivo, aplicados no produto já acabado, em bobinas e novelos de sisal, seriam meros facilitadores de acondicionamento e transporte, não devendo, desse modo, compor a base de cálculo dos créditos a ressarcir da Cofins não-cumulativa, porém não pode prosperar tais argumentos;

• o contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos, segundo as leis que os regem, tem o direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda;

• nenhuma legislação conceitua "insumos" e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, a exemplo do que ocorreu quando da instituição do crédito presumido de IPI em ressarcimento ao PIS e à COFINS de que trata a Lei n° 9.363/1996;

• a RFB ao "interpretar e aplicar" a legislação fiscal, editando atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou ilegalmente sobre "insumos" nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, porquanto extrapolou os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva a esse termo, no âmbito das contribuições sociais não cumulativas incidentes sobre o faturamento, desrespeitando o art.110 do CTN;

• as referidas instruções normativas interpretam o termo "insumos" em sentido estrito, amoldando-o à forma prevista no regulamento do IPI (art. 164, I), o que as torna viciadas de ilegalidade, pois o conteúdo e o alcance dos decretos e de quaisquer outros atos normativos infralegais restringem se aos das leis em função dos quais sejam expedidos (art.99 do Código Tributário Nacional);

• não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para fins da legislação do PIS e da COFINS, tenha a mesma dimensão dada pela legislação do IPI, pois para este, "insumos", tem um significado técnico (sentido estrito), enquanto para aquelas contribuições (PIS e COFINS) tem um significado comum (sentido lato), se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos e despesas, conforme descrição do custo de produção dado pelos arts.290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda;

Documento nato-digital

• por unanimidade, os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-Carf, publicada na revista Valor Econômico-Legislação e Tributos, edição de 06/04/2011, definiram que quaisquer custos ou despesas para a produção do bem ou prestação de serviço deve gerar crédito dessas contribuições, conforme ementa que transcreve, e deste modo, deve a RFB homologar os créditos de Cofins relativos às aquisições de materiais de embalagem mencionados acima;

• Bens utilizados como insumos Aquisição de matéria prima a RFB homologou os créditos relativos às aquisições de sisal beneficiado, entretanto não homologou os créditos relativos às aquisições da nota fiscal 003.407 (março/2005), 00375, 00376, 00377, 00378 (jan/2005), 00379, 00380, 00381, 00382, 00383 e 00680 (fev/2005), alegando que a interessada adquiriu sisal de fornecedores que deram saída ao produto com suspensão da contribuição de acordo com o §2º do art.40 da Lei nº10.865/2004 e que o inciso II do §2º do art.3º da Lei nº10.833/2003 veda o creditamento nos casos de aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição;

• Glosou ainda as notas fiscais nº2050, 3376, 3375, 3373, 3372, 3364, 3394, 3455, 3454, 3453, 3391 (fev/2005), alegando a sua falta de apresentação, entretanto, apresenta as notas anteriormente não apresentadas, no total de R$36.780,04 no mês de fevereiro/2005, estando tais notas devidamente contabilizadas conforme citado no Parecer DRF/023/2011;

• Aquisição de produtos e serviços utilizados no tratamento de águas industriais – a RFB glosou as notas fiscais 060.801. 001.256 (jan/2005), 01.275, 061.896 (fev/2005) e 01.293 (mar/2005), nos valores de R$824,40, R$100,00, R$100,00, R$824,47 e R$100,00, relativas à aquisição do produto Kurizet A412 por se tratar de produto utilizado no tratamento de águas industriais e pelo valor da prestação de serviço pelo sistema de dosagem e monitoramento, mas descabe a glosa, pois deve-se admitir todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos, como já afirmado anteriormente, assim cabe a homologação do crédito;

• Aquisição de Equipamentos de Proteção Individual EPI a RFB não homologou os créditos da contribuição relativos às aquisições de abafador de ruído, óculos ultraspec, mascar dobrável, protetor auricular, calça brim verde, camisa brim verde, camisa social, botina vaqueta, sapato de segurança e respirador dobrável, mas descabe tal glosa, pelos mesmos motivos já explanados, conforme a Solução de Consulta n° 40, de 19/Julho/2004, compõem a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor da contribuição para a Cofins não cumulativa os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País pela aquisição de equipamentos de Proteção Individual –EPI;

• Despesas de frete de peças para manutenção e de material de embalagem a RFB alega que somente o frete pago na aquisição de insumos gera direito a crédito e que peças de manutenção, bem como materiais de embalagem não se enquadram no conceito de insumo e assim foram glosados os valores relativos a frete de peças de manutenção e material de embalagem nos correspondentes a R$1.474,39 (fev/2005) e R$685,12 (março/2005). Mas tal não deve prosperar porque deve-se considerar todos os custos da produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte;

• Manutenção de Máquinas e Equipamentos a RFB não homologou os créditos de Cofins relativos às aquisições de estopa branca, bucha de nylon, abrac flexil, jogo lima agulha, lima quadrada, bastarda, lima chata, oxigênio gás, cabinho 2,5 mm e 4,0 mm, fita isolante, carbureto de silício, vaselina líquida, trapo de malha, lente transparente, brocas, chave de fenda, chave Allen, graxa litholine, recondicionamento

Documento nato-digital

de vidro do galvanômetro, cadeado, rebite, manutenção de compressor, microrrutor miniatura, chubador, broca aço, tinta Renner, thinner, tubo tigre, adesivo tigre, chave secc., vassoura gari piaçava, saco para lixo, pano de prato, detergente, papel higiênico, eletrocalha, botijão p20 cilindro, anel elástico, condutor de ar, retentor de borracha, gaxeta de couro, medidor de umidade hygrom, arruela, luva PVC, eletroduto PVC, sensor capacitivo, cadeado papaiz e válvula esférica. Alega que tais produtos adquiridos não se enquadram no conceito de insumo, mas descabe tal argumento;

• a Solução de Consulta n° 90, de 18 de marco de 2011, que transcreve, reafirma que as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º II, da Lei n° 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País;

• Uniformes e Equipamentos de Segurança – a RFB não homologou os créditos de Cofins relativos às aquisições de óculos, respirador dobrável, calça de brim verde e camisa de brim verde. Alega que tais produtos adquiridos não se enquadram na categoria de insumos, mas descabe tal argumento, pelos mesmos motivos já explanados, conforme a Solução de Consulta n° 40, de 19/Julho/2004, compõem a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor da contribuição para a Cofins não cumulativa os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País pela aquisição de equipamentos de Proteção Individual –EPI;

• Despesas com fretes para o exterior – a RFB não homologou os créditos de Cofins relativos às despesas com capatazia (Port of Loading Handling) ou (THB), Taxa de Liberação de BL (Export Documentation Fee) ou (TDL) e seguros sobre o transporte. Alega que o texto da Lei n° 10.833/2003 é claro quanto à geração de crédito, ou seja, somente gera direito ao crédito as despesas com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas descabe tal argumento. No processo de importação, os valores referentes a capatazia, taxa de liberação de BL e seguros sobre o transporte integram a base de cálculo para a Empresa importadora aproveitar o direito ao crédito da Cofins. Por analogia, na exportação, tais despesas também integrarão a base para aproveitamento do direito ao crédito da Cofins e assim deve a RFB homologar os créditos de Cofins relativos às despesas com capatazia, Taxa de Liberação de BL e seguros sobre o transporte;

• Despesas de fretes e carretos – a RFB não homologou os créditos relativos às despesas de ferte e carretos, alega que não se referem a despesas efetuadas em fretes de insumos geradores de crédito, mas descabe tal argumento, conforme explanação anterior deve ser reconhecida a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS.

• por todo o exposto, seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade, que objetiva promover a reforma do Despacho Decisório DRF/CCI n° 00143/2011 e homologar os créditos postulados, promovendo sua compensação nos termos requeridos, evitando, assim, o encaminhamento do suposto débito para cobrança;

Documento nato-digital

> • por fim, seja declarada a improcedência do supramencionado Despacho Decisório, vez que não homologou os créditos de Cofins de direito da Impugnante, e, conseqüentemente, sejam homologados os créditos informados;
>
> A empresa apresentou junto a sua manifestação de inconformidade as cópias: do instrumento particular de procuração, alteração contratual e consolidação do Contrato Social da empresa, intimação DRF/Camaçari e Despacho Decisório, processo produtivo e relação dos materiais utilizados, notas fiscais e Razão consolidado.

Os documentos juntados pelo contribuinte se localizam às fls. 423/478, que são os documentos acima mencionados, à exceção do Razão Consolidado, que não consta dos anexos da manifestação de inconformidade.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 481/497):

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005
>
> INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.
>
> O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.
>
> EMBALAGEM DE TRANSPORTE
>
> As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito
>
> INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.
>
> É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.
>
> COMPENSAÇÃO.
>
> Deixa-se de homologar a compensação quando não comprovado o crédito objeto do PER/DCOMP.
>
> Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
>
> Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em resumo, além dos valores já reconhecidos no despacho decisório, a DRJ entendeu por reconhecer indevida a glosa relativa às notas fiscais complementares anexadas aos

Documento nato-digital

autos pelo contribuinte, cuja comprovação totaliza R$ 36.780,04, relativo à fevereiro/2005. Este reconhecimento gerou o reconhecimento de um crédito adicional no valor de R$ 2.795,28, além dos R$ 63.227,56 indicado no despacho decisório (o valor solicitado pelo contribuinte era de R$ 116.866,21). Quanto a todas as demais glosas, restou mantido o despacho decisório por seus próprios fundamentos.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 06/06/2012 (vide comprovante emitido pelo site dos correios às fls. 505/506 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 04/07/2012 (vide fls. 520 e 543), Recurso Voluntário (fls. 507/519).

Em seu recurso, o contribuinte fez menção aos fundamentos adotados na decisão recorrida para julgar improcedente a sua manifestação de inconformidade no tocante à aquisição de matéria-prima, afirmando, quanto às glosas mantidas, que tais fundamentos são descabidos e merecem severas críticas. Em sua argumentação, repisou as alegações da sua manifestação de inconformidade no sentido da ilegalidade e abusividade da IN SRF n° 404/2004 (bem como a IN 358/2003) por inovar na ordem jurídica diante da falta de lei que defina insumo.

Em todo o resto do seu recurso, o contribuinte pontuou os fundamentos adotados na decisão recorrida para manter o entendimento da fiscalização, arguindo o descabimento de tais fundamentos, repisando as alegações da sua manifestação de inconformidade e sendo enfático no argumento de que "deve-se, então, admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são insumos".

Ao fim, pediu a reforma da decisão recorrida e que seja homologada a sua compensação, evitando assim o encaminhamento de débito para cobrança.

À fls. 520/541, constam envelope de postagem, procuração, documentos de identificação do procurador e cópias da decisão recorrida e da respectiva intimação.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como visto acima, a presente contenda versa pedido de ressarcimento apresentado pelo recorrente, cumulado com pedido de compensação, em que a Recorrente pretende ter reconhecido direito creditório no valor total de R$ 116.866,21, relativo a crédito de COFINS não cumulativa – exportação do 1º trimestre de 2005. O pleito do contribuinte foi parcialmente

Documento nato-digital

deferido pela DRF, a qual reconheceu o direito a crédito no importe de R$ 63.227,56. A DRJ, por seu turno, reconheceu o direito creditório do valor adicional de R$ 2.795,28. Permaneceu em discussão, portanto, a diferença de R$ 50.843,37.

É sobre as razões que levaram à manutenção das glosas realizadas pela fiscalização, então, que a presente decisão irá se debruçar.

**1. Do conceito de insumos para fins de creditamento de COFINS – linhas gerais**

Consoante restará analisado em sucessivo, a glosa realizada pela DRF e mantida pela DRJ está relacionada, primordialmente, à interpretação do conceito de "insumos" disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

> 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:
>
> no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e
>
> b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;
>
> 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;

Ao analisar o caso, tanto a DRF quanto a DRJ entenderam por aplicar o conceito mais restritivo de "insumos", a teor do disposto nas normas de IPI. É o que se extrai da passagem a seguir colacionada, extraída do relatório constante da decisão recorrida, ao tratar sobre o conteúdo do despacho decisório:

> Consta no despacho decisório que a interessada foi intimada através da Intimação SARAC/DRF/CCI nº0491/2010 (fls.18/19) para apresentar a documentação comprobatória do crédito, tendo apresentado farta documentação, incluindo descrição do processo produtivo, balancetes, planilhas, notas fiscais, livros fiscais e contratos de câmbio. Além disso, informa, os valores informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON estão coerentes com aqueles detalhados no PER.
>
> Após transcrever no despacho decisório os dispositivos da Lei nº10.833, de 2003, art.3º e arts.8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº404, de 12 de março de 2004, esta com efeito a partir de 01/02/2004, efetuou a análise dos bens utilizados como insumos mediante DACON apresentado, e retificador, em confronto com os documentos apresentados e descrição do processo produtivo, **concluindo que nem todas as aquisições consideradas pela empresa na apuração dos créditos se enquadram na categoria de insumos aplicados, consumidos, ou 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, não gerando pois direito a apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep/Cofins, conforme disposto na aliena "b" do inciso I do caput do art.8º da IN SRF nº404, de 2004.** (Grifos apostos).

Documento nato-digital

Ou seja, entendeu o despacho decisório, em decisão que restou confirmada pela DRJ, que, para fins de análise do conceito de "insumos", seria necessário se perquirir acerca do atendimento ao disposto na IN SRF nº 404/2004.

Como é cediço, o conceito de "insumos" para fins de reconhecimento do direito ao creditamento de PIS e COFINS é deveras polêmico, visto que admite uma certa flexibilidade, protagonizando o tema intenso debate tanto no âmbito de julgamento administrativo quanto no Judiciário.

No intuito de sanear as controvérsias sobre o tema, restou sedimentado pelo STJ por meio do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática de recurso repetitivo, 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante observar, inclusive, que o entendimento da Corte Superior deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
>
> (...).
>
> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça 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. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Sendo assim, não há mais margem para se discutir acerca da aplicação da legislação do IPI ou mesmo do IRPJ sobre o tema, as quais traziam interpretação mais ou menos elástica para o conceito de insumo. Há de ser aplicada, portanto, a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo STJ, a qual buscou trilhar um caminho intermediário, nos moldes do que vinha sendo decidido pelo CARF até então.

Nesse contexto, não restam dúvidas que o conceito de insumos adotado tanto pela DRF quanto pela DRJ não mais se sustenta. Resta-nos, portanto, analisar as glosas realizadas sob a ótica da orientação disposta na referida decisão do STJ.

No que tange especificamente ao conceito de insumos, os parâmetros a serem adotados na análise do direito creditório do contribuinte devem levar em consideração a

Documento nato-digital

essencialidade/relevância para o processo produtivo ou para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pela empresa.

Ou seja, fixou o STJ os parâmetros a serem adotados pelo Julgador, não afastando, contudo, a apreciação casuística que deverá ser realizada sobre o que deva ser considerado essencial ou mesmo relevante em cada caso concreto a ser analisado.

Como consequência, a NOTA SEI PGFN MF 63/18 veio tentar esclarecer o conceito de insumos nos moldes do que restara definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, tendo firmado orientação no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados na prestação do serviço ou da produção e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade destas.

A Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, por seu turno, revogou expressamente a Instrução Normativa SRF nº 404/2004, adotada pela DRJ como razão de decidir.

É com base, portanto, na decisão proferida pelo STJ, conforme fundamentos acima expostos, que passo a analisar os itens que foram objeto de glosa inicialmente pelo despacho decisório, cujos termos restaram mantidos pela decisão recorrida.

### 1.1. Materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte

Conforme descrito acima, a RFB não homologou os créditos relativos às aquisições dos seguintes itens: sacos de papel, etiquetas, caixas de papelão, cintas em kraft, fita teflon e pallets.

A DRJ, por seu turno, embora não tenha chegado a trazer um tópico específico tratando deste tema, findou por afastar o reconhecimento do crédito pretendido pelo recorrente. É o que se infere da leitura tanto do tópico denominado de “bens utilizados como insumos”, em que a DRJ discorre sobre a imprescindibilidade da observância dos ditames constantes da Instrução Normativa nº 404/2004 para fins de enquadramento no conceito de insumos, bem como do tópico em que tratou sobre os fretes de peças de manutenção e de material de embalagem.

Nesse contexto, foi adotado pela DRJ o entendimento mais restritivo, reconhecendo como insumos tão somente aqueles 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”.

O contribuinte, por seu turno, defende que “todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são insumos”.

Consoante analisado no tópico anterior, o STJ sedimentou entendimento intermediário, que nem acoberta aquele constante da decisão recorrida, nem acoberta a pretensão do contribuinte. Como restou ali definido, para fins de definição do que seja insumo, não há que se exigir que o produto sofram desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto

Documento nato-digital

em fabricação (entendimento aplicado para o IPI), mas também não são todos os custos de produção e despesas operacionais que poderão ser enquadrados como tal. É necessário que reste demonstrado que tais custos e despesas sejam essenciais/relevantes para o processo produtivo da recorrente ou para atividade desenvolvida pela empresa.

No caso específico das embalagens analisadas, consta à fl. 48 a seguinte descrição:

> f) Embalagem:
>
> Cada bobina recebe um etiqueta de cartolina com o nome do produto e é envolvida por uma cinta de papel Kraft (capa), fixada por fita gomada.
>
> As bobinas são acondicionadas duas a duas em sacos de papel Kraft, multifolhados, em caixas de papelão, ou em sacos plásticos transparente, fixadas por fita adesiva e fita de arquear, passando a constituir os fardos.
>
> Os fardos são arrumados sobre paletes de madeira (50/60 fardos por palete) e envolvidos por filme strech de 0,3 microns de espessura.

**III) QUANTITATIVOS:**

| COMPONENTES | BOBINAS % | NOVELOS % |
|---|---|---|
| Fibra de sisal | 85,00 | 85,00 |
| Óleo OAF | 10,00 | 10,00 |
| Óleo OP-38 | 1,00 | 1,00 |
| Prevenzal BR | 3,00 | 3,00 |
| Anilina | 1,00 | 1,00 |

**IV) QUANTITATIVOS DE EMBALAGEM – POR FARDO DE 17,7 Kg**

| COMPONENTES | QUANTIDADES |
|---|---|
| Etiqueta de cartolina | 2,00 unidades |
| Cinta de papel Kraft | 2,00 unidades |
| Fita adesiva | 0,00402 Kg |
| Saco multifolhado | 1,00 unidades |
| Fita plástica branca (11,0x 0,6 mm) | 1,335 m |
| Paletes de madeira | 0,020 unidades |
| Filme Strech 0,3 microns | 0,319 Kg |
| Fita Gomada | 0,00402 Kg |

Consta, ainda, às fls. 395/396 a seguinte informação:

> 5. EMBALAGEM
>
> Depois de confeccionados as bobinas, cordas e novelos seguem para a seção de embalagem onde:
>
> Embalagem de bobinas:

Documento nato-digital

1. Será colocado etiqueta nas ponta do fio no centro da bobina;

2. Será colocado a cinta presa com fita adesiva;

3. Será ensacada as bobinas, onde cada saco cabe 02 bobinas (chamado de fardo);

4 Será fechada a boca do saco com fita adesiva;

5. Será colocada fita plástica de arquear;

6. Será arrumado os fardos sobre pallets, fazendo amarrações entre si, de forma que não caia, quando for plastificado;

7. Plastificar o pallet com os fardos por completo (palletizar);

Embalagem de cordas:

1. Será plastificado cada rolo de corda individualmente;

2. Será arrumado os rolos de corda sobre pallets, fazendo amarrações entre si, de forma que não caia, quando for plastificado;

3. Plastificar o pallet com os rolos de corda por completo (palletizar);

Embalagens de Novelos:

1. Será plastificada casa novelo individualmente;

2. Será colocada em caixas:

3. Será arrumado as caixas de novelo sobre pallets, fazendo amarrações entre si, de forma que não caia, quando for plastificado;

3. Plastificar o pallet com as caixas de novelo por completo (palletizar);

Ao analisar a descrição acima, entendo que determinados itens de embalagem acima indicados (etiqueta, cinta, fita adesiva, saco, fita plástica de arquear, plástico para plastificar cada novelo ou rolo de corda individualmente), em razão das características dos produtos produzidos, findam por compor a parte final do próprio processo produtivo, visto que não há como se imaginar a comercialização de uma bobina, corda ou novelo, por exemplo, sem que esta esteja devidamente enrolada ou plastificada individualmente.

Nesse contexto, penso que esses itens de embalagem, ao contrário do que constou da decisão recorrida, não representam meras "embalagens de transporte", mas findam por representar o que a decisão recorrida chamou de "embalagem de apresentação", pois elas são responsáveis por tornar o produto apresentável e apto para a sua venda, de forma individualizada ou em fardos. Não há como se cogitar que um produto desta natureza seja vendido sem que esteja devidamente enrolado e embalado. Penso, portanto, que estes itens atendem ao critério de essencialidade/relevância para o processo produtivo da recorrente, bem como da atividade econômica desempenhada pela mesma.

De outro norte, quanto aos pallets e o plástico utilizado para plastificar os pallets, embora tais itens representem, de fato, "embalagens de transporte", entendo que, ainda assim, atendem ao critério de essencialidade/relevância constante da decisão do STJ, visto que não há como se falar em comercialização dos produtos em questão sem que estes sejam devidamente transportados para o seu destino. Até porque, é certo que os pallets e embalagens são utilizados

Documento nato-digital

para proteger a integridade dos produtos produzidos, enquadrando-se, portando, no conceito de insumos sob a ótica da essencialidade/relevância.

Penso, portanto, que tais despesas encontram-se, de certa forma, relacionadas ao processo produtivo da recorrente, e que a sua subtração findaria por tornar simplesmente inútil a produção em si.

Nesse mesmo sentido, há diversas decisões do CARF, a exemplo das a seguir colacionadas, em que as despesas com embalagens e/ou pallets restaram admitidas para fins de creditamento de COFINS:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006
>
> CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.
>
> **Os custos/despesas incorridos** com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, **com embalagens para transporte dos produtos acabados**, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária **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**; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...)
>
> CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. **Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização 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**; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (Acórdão nº 9303-009.736 de 11/11/2019).
>
> ***
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012
>
> 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 de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, **despesas com pallets**; e as despesas referentes ao ativo imobilizado creditadas extemporaneamente. (...) (Acórdão nº 3401-007.344 de 17/02/2020) (Grifos apostos).
>
> ***

Documento nato-digital

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011
> (...) CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS. EMBALAGENS
>
> **Os pallets e embalagens são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos**. (Acórdão nº 3302-008.009 de 28/01/2020) (Grifos apostos).

Nesse contexto, penso que deverão ser revertidas as glosas no que tange aos materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte acima referidos.

O único item que, a meu ver, o contribuinte não logrou demonstrar a destinação dada é o tubo PAP (não há qualquer menção quanto ao seu uso nas peças de defesa apresentadas pelo recorrente), razão pela qual indefiro o direito creditório quanto ao mesmo. Embora este item não tenha sido listado expressamente no presente processo, entendo válido trazer esta restrição também nestes autos, tendo em vista ter a fiscalização registrado que a referência aos itens de embalagem estava sendo realizada de forma exemplificativa, somada ao fato de que este item específico constou de outro processo deste mesmo contribuinte, que também está sendo julgado nesta oportunidade (Processo nº 13502.000622/2006-22).

### 1.2. Aquisição de produto utilizado no tratamento de águas industriais

Quanto ao presente item, assim entendeu a DRJ:

> Não houve a homologação dos créditos relativos às aquisições de produto Kurizet A412, constante da nota fiscal, por se tratar de produto utilizado no tratamento de águas industriais, que não se enquadra no conceito de insumo gerador do crédito da Cofins não cumulativa e da prestação de serviço de monitoramento e dosagem.
>
> De fato, verifica-se que os gastos com produtos de limpeza e produtos químicos utilizados no tratamento de água, em que pese poderem serem necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade industrial, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto da interessada, fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal, não se caracterizando como insumos e por conseguinte, não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios nos termos do art. 3º das Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Da transcrição acima, é possível se extrair que o produto em tela é utilizado no tratamento de águas industriais. Nesse contexto, diante dos parâmetros fixados pelo STJ, entendo que esta despesa encontra-se intrinsicamente relacionada ao processo produtivo da recorrente, visto que não há como realizar a sua atividade industrial sem que a água utilizada seja devidamente tratada. Logo, entendo que deverá ser revertida a glosa realizada pela fiscalização quanto a tal item.

Sobre a possibilidade de desconto no que tange às despesas com tratamento de água, trago à colação a decisão a seguir colacionada, proferida pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 31/01/2009 a 31/12/2009

Documento nato-digital

CUSTOS/DESPESAS. BENS/SERVIÇOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

*Os custos/despesas incorridos com*: 1) containeres big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres; 2) arrendamento rural; 3) óleo diesel aplicado na produção de cana; 4) centro de custo agrícola, com exceção dos seguintes itens: mão de obra agrícola, oficina manutenção de colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, programa de formação profissional agrícola e refeitório alojamento agrícola; 5) águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e **tratamento de água**; 6) combustíveis e graxas empregadas na fase agrícola; 7) serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação; 8) materiais de laboratório e vidraria de laboratório; 9) produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante identificados em "descrição do grupo de mercadoria"; 10) fretes, exceto quanto aos fretes referentes às transferências de: (i) açúcar e álcool entre os estabelecimentos do contribuinte e (ii) para a formação de estoques **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**; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...) (Acórdão nº 9303-009.737 de 11/11/2019) (grifos apostos).

### 1.3. Manutenção de máquinas e equipamentos

Sobre este tema, assim entendeu a DRJ:

Discorda a interessada da glosa dos créditos de Cofins relativos às aquisições parafusos, fio torcido, bota de couro, tubo PVC, cadeado, arame galvanizado, eletroduto galvanizado, amortecedor de borracha, chave fusível, fita isolante, clips galvanizados, lixa ferro, arruelas, porcas, luminária, lâmpada fluorescente, reator elétrico, fio elétrico paralelo, estopa, solda, bucha bronze, retentor, arame, tinta novacor, tubo polietileno, thinner, trincha Atlas, brocas, chave fenda kurizet, rebolo reto., por entender que tais produtos adquiridos se enquadram no conceito de insumo, mencionando em seu apoio a Solução de Consulta n° 90, de 18 de marco de 2011, que transcreve.

Não tem respaldo o entendimento da manifestante de que as despesas com manutenção de máquinas e equipamentos listados seriam geradores de créditos da contribuição social, pela própria definição de insumos contida na Instrução Normativa SRF nº404, de 2004.

Também não socorre à interessada o fato de tais produtos não estarem incluídos no ativo imobilizado, pois no presente caso o que releva observar, pela própria definição de insumos já citada neste voto, é que são insumos, para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não-cumulativas, as partes e peças de reposição empregadas em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens destinados à venda, desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o serviço prestado e o bem fabricado ou produzido, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado, e, desde que, por óbvio, não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Ressalve-se que se os bens estiverem incluídos no imobilizado, que seria o caso das partes e peças adquiridas para reposição em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, cuja utilização

Documento nato-digital

> represente acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, essas partes e peças deixariam de ser consideradas insumos e poderiam gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III, regulamentados, respectivamente, pelo art. 66, inciso III, alínea "a", da IN SRF nº 247, de 2002, e pelo art. 8º, inciso III, alínea "a", da IN SRF nº 404, de 2004.
>
> Embora os itens acima reclamados representem despesa necessária à empresa, não geram crédito a descontar, uma vez que não se enquadram na definição legal de insumos passíveis de gerar crédito da Cofins, pois não se constituem em bens ou serviços diretamente aplicados no processo produtivo da empresa.
>
> Por conclusão, devem ser mantidas as glosas efetuadas, não cabe reparo ao Despacho Decisório exarado pela unidade de origem.

Conforme se pode extrair da passagem supra transcrita, reconheceu expressamente a DRJ que os itens reclamados representam despesa necessária à empresa. Contudo, concluiu por indeferir o pleito do contribuinte sob o fundamento de que tais itens não seriam "diretamente aplicados no processo produtivo da empresa".

Ocorre que, como já mencionado anteriormente, a própria NOTA SEI PGFN MF 63/18, que orienta as balizas a serem adotadas pela fiscalização com base na decisão proferida pelo STJ no REsp 1.221.170, já firmou expressamente que o conceito de insumos engloba tanto os bens e serviços diretamente quanto os **indiretamente** empregados na prestação do serviço ou da produção, e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade destas.

Nesse contexto, penso que os itens aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos são absolutamente necessários ao próprio processo produtivo da recorrente, enquadrando-se, portanto, no critério de essencialidade constante da decisão do STJ. Até porque, é certo que a subtração de despesas desta natureza (manutenção de máquinas e equipamentos) findaria por tornar impossível a continuidade do próprio processo industrial, inclusive em prejuízo da segurança dos funcionários que operam ditas máquinas e equipamentos. Em outras palavras, não há como se cogitar que uma indústria consiga funcionar sem que incorra em despesas relacionadas à manutenção de suas máquinas e equipamentos.

Tanto o próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 assim consignou:

> 89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

Por oportuno, relevante mencionar que a decisão constante do REsp 1.221.170, o cuja interpretação restou consignada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, vincula este Colegiado, por força do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF.

Não é demais destacar, por fim, que não foi a questão probatória que levou ao indeferimento do pleito do Recorrente por parte da DRJ, mas sim o entendimento jurídico do que deveria ser considerado como insumo.

Diante dessas considerações, entendo que há de ser revertida a glosa realização pela fiscalização quanto a este item.

Documento nato-digital

Nesse mesmo sentido, há várias decisões do CARF, consoante se extrai do teor das decisões a seguir colacionadas:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011
>
> (...) CREDITOS. INSUMOS. PEÇAS E PARTES. ÓLEO, ADITIVOS E GRAXAS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
>
> **Bens utilizados para viabilizar o funcionamento do maquinário utilizado no processo produtivo, enquadram-se no conceito de insumos para fins de creditamento**. (Acórdão nº 3302-008.009 de 28/01/2020) (Grifos apostos).
>
> ***
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006
>
> (...).
> CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.
>
> Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, não se enquadrando aí os de reforma de portões de acesso, pintura de muros e instalação de meiofio, bem como de eliminação de pragas, insetos e roedores, em uma indústria de equipamentos rodoviários.
>
> BENS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.
>
> **São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço (Item 89 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018)**. (...) (Acórdão nº 9303-009.966 de 22/01/2020) (Grifos apostos).

### 1.4. Uniformes e equipamentos de segurança e proteção individual para os empregados que atuam na área administrativa e na linha de produção

Quanto a este tópico, assim se manifestou a DRJ:

> Foram glosados os valores adquiridos correspondentes a de abafador de ruído, óculos ultraspec, mascar dobrável, protetor auricular, calça brim verde, camisa brim verde, camisa social, botina vaqueta, sapato de segurança e respirador dobrável. O interessado se apóia na Solução de Consulta nº40, de 19 de julho de 2004. Consta no despacho decisório que confirmasse tal glosa haja vista a Solução de Divergência nº43, de 2008.
>
> Em primeiro lugar, esclareça-se que a Solução de Divergência nº43, de 2008, com base no disposto no §5º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, trata da divergência de entendimentos exarados na Solução de Consulta nº172/2005, formulada

Documento nato-digital

> à Superintendência da 10ª região fiscal e outra Solução de Consulta nº16, de 2004, exarada pela DISIT da 3ª RF e 40, de 19/07/2004, pela 5ª RF.
>
> De pronto, verifica-se que a Solução de Consulta nº40, de 2004, não se aplica à interessada, cuja atividade é a industrialização de produtos e não a prestação de serviços.
>
> Segundo Solução de Consulta nº40/2004, os valores gastos na aquisição de combustíveis e lubrificantes efetivamente empregados e consumidos em veículos da própria empresa, utilizados no transporte de seus funcionários, bem como o fornecimento de fardamento, alimentação e vale transporte aos seus funcionários envolvidos diretamente na prestação dos serviços e, bem assim, os valores gastos com equipamentos de proteção individual utilizados na prestação de serviço, enquadrariam-se como insumos para fins de apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
>
> Por outro lado, despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, conseqüentemente, referidas despesas, não geram direito a apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

De logo, é fácil constatar que esta decisão não se encontra em linha com o entendimento disposto na decisão do STJ proferida em sede de recurso repetitivo. Ao contrário, sobre este tema, a Ministra Regina Helena Costa foi expressa ao dispor que deverá ser considerado como relevante, enquadrando-se como insumo, o item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto, integre o processo de produção em decorrência de imposição legal. É o caso clássico dos equipamentos de segurança e de proteção individual. Nesse sentido, transcrevo passagem do teor do voto proferido pela referida Ministra naqueles autos:

> **(...) a 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)

Logo, esta glosa há de ser integralmente revertida.

Nesse mesmo sentido, inclusive, trago à colação ementa de julgado proferido por este Colegiado, em que se analisou processo deste mesmo contribuinte, e no qual se chegou à mesma conclusão quanto a este item específico ora analisado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005
>
> COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Documento nato-digital

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não pode ter interpretação excessivamente restritiva, conforme a extraída da legislação do IPI, nem demasiadamente alargada, nos termos estabelecidos pela legislação do IR. 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.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE.

**Dentro do critério da essencialidade, os Equipamentos de Proteção Individual - EPI são considerados insumos quando utilizados pelos empregados que trabalham na linha de produção de fios e cordas a partir de fibras naturais de sisal**. (Acórdão nº 3001-000.820 de 30/05/2019). (Grifos apostos).

### 1.5. Despesas de frete de peças para manutenção e de material de embalagem

Sobre este tema, assim entendeu a DRJ:

A interessada discorda da glosa dos créditos sobre o frete pago na aquisição de insumos relativos às peças de manutenção, bem como materiais de embalagem que não se enquadram no conceito de insumo nos correspondentes a R$1.474,39 (fev/2005) e R$685,12 (março/2005), segundo o art.3º da Lei nº10.833, de 2003.

Quanto aos créditos glosados relativos às aquisições de embalagens utilizadas para embalar e proteger os produtos até o destino final e o argumento da interessada de que não deve prosperar tal entendimento porque tais gastos são insumos, sendo este o entendimento firmado em julgamento de recurso relativo a mesmo matéria pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-Carf, conforme ementa de acórdão publicado na revista Valor Econômico-Legislação e Tributos, edição de 06/04/2011, impõe-se registrar que resultam absolutamente improfícuos os julgados administrativos referidos pelo requerente, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*[...].*

*II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a* ***que a lei atribua eficácia normativa****; (grifou-se)*

Em relação às decisões judiciais, também não é demais ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais, ainda que Superiores, sem embargo de sua respeitabilidade, não vinculam, de per si, o julgamento administrativo, já que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional, ressalvada, naturalmente, a força impositiva das súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional n° 45, de 2004, e das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2°, da CF/1988). Assim, a norma concreta representada pelo dispositivo constante de uma decisão judicial não

Documento nato-digital

pode ser estendida genericamente a outros casos, eis que se devem observar os limites objetivos e subjetivos do litígio.

Além disso, como já mencionado cabe às Turmas de Julgamento obedecer ao disposto no art. 7º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 341, de 2011.

Como já mencionado anteriormente, a legislação que rege a sistemática de incidência não-cumulativa da Cofins, como anteriormente transcrita, relaciona em seu art. 3° os créditos que poderão ser descontados da contribuição devida pela pessoa jurídica, relativamente a bens adquiridos para revenda e bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Conforme processo descritivo da interessada anexado às fls.109/112, depois de confeccionadas as bobinas, cordas e novelos — produto final, por conseguinte —, estes seguem para seção de embalagem. Da descrição efetuada fica evidente que os materiais empregados já mencionados não tem mais nenhuma relação com o produto fabricado, servindo apenas para permitirem arrumação e amarrações entre si para que não caiam quando plastificados, e em forma de fardos são colocados sobre os pallets que são posteriormente plastificados e transportados ao destino final.

Há total diferença entre as "embalagens de transporte"e as "embalagens de apresentação".

Do conteúdo dos dispositivos transcritos anteriormente, tem-se, de forma cristalina que: o material de embalagem é considerado insumo no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e como insumo, só se pode ter aqueles 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.

Portanto, as primeiras, "embalagens de transporte" que não integram o produto, não devem integrar a base de cálculo da contribuição, assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, sacos, embrulhos, pellets e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Há que se ter como "embalagens de transporte" aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto.

E, as embalagens ou "embalagens de apresentação", como sendo aqueles bens que seguem com o produto quando de sua comercialização, conferem-lhe características, forma, são responsáveis por sua identificação e por conseguinte, "que entram em contato direto com o produto", lhes alterando a apresentação, têm função promocional e de valorização, em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, e como tais enquadram-se como insumos. Há que se ter como tal, aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também como aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.

Assim, tendo ficado constatado que os pretendidos créditos se referiam a despesas com embalagens utilizadas para o transporte das mercadorias, não assiste razão à interessada, e os referidos gastos com embalagens utilizadas no caso em discussão não podem ser acolhidas como insumos, nos termos do art. 3º das Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e, por conseguinte, não dão direito a crédito a ser descontado do PIS e da COFINS, apurada pelo regime não-cumulativo.

Documento nato-digital

Ou seja, entendeu a DRJ que o contribuinte não faria jus ao creditamento, tendo em vista que não o frete em questão estaria relacionado a itens que, no seu entender, não se enquadrariam como insumo (peças para manutenção e material de embalagem).

Neste tópico, entendo que a conclusão disposta neste item (frete na aquisição de embalagens e peças de manutenção) deverá seguir a mesma conclusão relacionada aos itens transportados (embalagens e peças de manutenção), nos moldes do disposto nos tópicos 1.1.e 1.3 acima. Isso porque, considerando que tais despesas foram consideradas no caso concreto ora analisado essenciais/relevantes conforme critérios adotados pelo STJ no que tange ao conceito de insumo, entendo que o frete relacionado à aquisição destes itens, da mesma forma, assim deverá ser considerado, visto que o frete é uma despesa imprescindível ao recebimento daqueles insumos.

Nesse contexto, entendo que o creditamento desta despesa encontra previsão no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, sendo irrelevante para o caso o fato de o inciso IX admitir expressamente o direito ao creditamento apenas no que tange ao frete nas operações de venda.

Por oportuno, registro que, novamente, não houve discussão acerca da matéria probatória atinente a este tema, havendo consenso que as despesas glosadas estão relacionadas a contratos de transporte referentes à aquisição/devolução de peças para manutenção e materiais de embalagem. A DRJ entendeu por indeferir o pleito do contribuinte tão somente sob a argumentação de direito relativa ao enquadramento desta despesa específica no conceito de insumo.

Diante deste cenário, e em decorrência da interpretação dada pelo STJ sobre o conceito insumo, entendo que deverão ser revertidas as glosas relativas às despesas com frete na aquisição de embalagens e peças de manutenção.

É válido trazer à colação, outrossim, decisões do CARF que adotam a mesma diretriz do que aqui se dispõe:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005
>
> CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.
>
> Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre** (i) **a aquisição de embalagens utilizadas para a preservação das características da maça durante o transporte; (ii) custos com transportes vinculadas à compra de produtos**; (iii) frete de produtos entre matriz e filial, pois a recorrente não especificou o tipo de frete; (iv) aquisição de combustíveis e lubrificantes desde que utilizados em transporte do produto e (v) aquisição de combustíveis e lubrificantes desde que relacionados aos serviços do transporte. (...). (Acórdão nº 9303-010.120 de 11/02/2020).

Documento nato-digital

***

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

**A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado**.

**Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços**, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados. (...)

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATÉRIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.
**São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa.**

Recurso Voluntário provido em parte (Acórdão nº 3402-007.189 de 17/12/2019).

Sendo assim, da mesma forma do já analisado nos tópicos anteriores, penso que deverá ser revertida a glosa também no que tange a tais despesas, visto que, uma vez reconhecido que, ao contrário do que constou da decisão recorrida, as despesas com materiais de embalagem e peças de manutenção se enquadram no conceito de insumo fixado pelo STJ em decisão que vincula este Colegiado, as despesas relacionados a estes itens também deverão dar direito ao creditamento, pois são despesas imprescindíveis ao efetivo recebimento dos itens adquiridos.

Entendo, portanto, que deverão ser revertidas as glosas analisadas no presente tópico.

### 1.6. Despesas de armazenamento de mercadorias e frete na operação de venda

Documento nato-digital

Esta glosa encontra-se subdividida da seguinte forma, segundo parecer constante de fl. 323 dos autos:

> 43. Mediante análise da planilha apresentada pela interessada, à fl. 36, constatou-se que os valores correspondentes a R$ 12.866,85, R$ 351.174,11 e R$ 69.643,03 são assim compostos:

| | Janeiro | Fevereiro | Março |
|---|---|---|---|
| Frete Exportação | 12.672,38 | 350.921,57 | 69.086,78 |
| Fretes e Carretos | 194,47 | 252,54 | 556,25 |
| **DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA** | 12.866,85 | 351.174,11 | 69.643,03 |

Quanto às despesas com frete exportação, foram glosadas as despesas com capatazia, taxa de liberação de BL e seguros sobre o transporte.

Sobre este tema, assim entendeu a DRJ:

> A Secretaria da Receita Federal não homologou os créditos de Cofins relativos às despesas com capatazia (Port of Loading Handling) ou (THB), Taxa de Liberação de BL (Export Documentation Fee) ou (TDL) e seguros sobre o transporte.
>
> Como já visto tanto a armazenagem de mercadoria quanto o frete na operação de venda, relacionados aos insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, somente geram direito ao crédito quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme determina o art.3º, inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003. No entanto, vinculadas tais despesas aos materiais de embalagem e peças de manutenção que não se enquadram no conceito de insumo, não há como admitir tal creditamento. Quanto às demais despesas relativas aos fretes, não logrou a interessada apresentar documentação que demonstrasse o contrário.

Como se vê, entendeu a fiscalização por glosar o direito creditório no que tange às despesas com capatazia, Taxa de Liberação de BL e seguros sobre o transporte, visto que tais despesas não corresponderiam a frete na operação de venda. É o que se extrai também da leitura do PARECER DRF/CCI/Saort N.° 0023/2011, situado às fls. 363 e seguintes dos autos.

O contribuinte, por sua vez, traz as seguintes razões recursais:

> 52. Observe-se que no processo de **importação,** os valores referentes a capatazia, taxa de liberação de BL e seguros sobre o transporte integram a base de cálculo para a Empresa **importadora** aproveitar o direito ao crédito da COFINS. Por analogia, na exportação, tais despesas também integrarão a base para aproveitamento do direito ao crédito da COFINS.
>
> 53. Conforme longamente explanado na manifestação relativa a item anterior (materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte), deve ser reconhecida a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o faturamento, portanto, **deve-se, então, admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são insumos.**

Documento nato-digital

> 54. Portanto, deve a Secretaria da Receita Federal homologar os créditos de COFINS relativos às despesas com capatazia, Taxa de Liberação de BL e seguros sobre o transporte.

Neste ponto, entendo que deverá ser mantida a glosa realizada pela fiscalização no que tange às despesas portuárias relacionadas à capatazia e ao Bill of Lading. Isso porque, a meu ver, tais despesas, embora relacionadas à logística atinente à exportação da mercadoria, não se enquadram no disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, destinado às despesas com armazenagem e frete na operação de venda. Tanto que o contribuinte, em seu recurso, sequer defende este enquadramento, trazendo em suas razões recursais a alegação de que tais despesas se enquadrariam como insumos, cujo creditamento encontra previsão no inciso II daquele mesmo artigo.

Ocorre que, ao contrário do que defende o Recorrente, entendo que as despesas aqui analisadas, relacionadas à exportação do produto, não devem obter o mesmo tratamento das operações atinentes à importação de mercadorias. A meu ver, as despesas relacionadas à importação de insumos, por exemplo, são imprescindíveis ao próprio processo produtivo da recorrente, enquadrando-se, portanto, no conceito de insumos fixado pelo STJ. Já as despesas portuárias relacionadas à exportação se dão posteriormente ao fim do processo produtivo da recorrente, razão pela qual não lhe conferem direito creditório nos moldes do que dispõe o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Sobre o tema, o CARF tem admitido o desconto de créditos relativos a despesas com frete apenas nas operações de importação, a exemplo da decisão a seguir colacionada:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011
>
> (...) PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> **Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.** Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, **cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados**. (Acórdão nº 3402-007.189 de 17/12/2019)(Grifos apostos).

Por outro lado, no que concerne ao seguro sobre transporte, entendo que deverá ser revertida a glosa realizada, visto que, quanto a esta última despesa, penso ser inimaginável que o frete seja contratado sem o respectivo seguro. Apresentando-se tais despesas como despesas indissociáveis, penso que a previsão disposta no referido inciso IX aproveita a ambas as despesas, tanto aquela relacionada diretamente ao frete na operação de venda quanto aquela relacionada ao seguro sobre o transporte realizado, visto que intrinsicamente relacionadas.

Nesse contexto, voto no sentido de reverter a glosa no que tange apenas às despesas com seguro sobre o transporte na operação de venda.

Documento nato-digital

Quanto às despesas relativas à fretes e carretos, assim entendeu a fiscalização:

> 49. Relativamente a "FRETE E CARRETOS" nos valores de R$ 194,47, R$ 525,54 e R$ 556,25, vide fls. 40, 43 e 46, os mesmos serão glosados haja vista não serem despesas efetuadas em fretes de insumos geradores de crédito, vide fls. 211/212, 214/215, 216/217, 218/219 e 319 (de forma exemplificativa).

Contudo, como visto acima, esta glosa deverá ser revista pela fiscalização, levando em consideração o critério menos restritivo firmado pelo STJ sobre o conceito de insumos.

**2. Da conclusão**

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, para fins de reconhecer o direito creditório no que tange às despesas com: (i) materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte, com exceção do tubo PAP; (ii) aquisição de produto utilizado no tratamento de águas industriais; (iii) manutenção de máquinas e equipamentos; (iv) uniformes e equipamentos de segurança e proteção individual; (v) despesas de frete e carreto de transporte de insumos geradores de crédito (incluindo o frete na aquisição de embalagens e de peças para manutenção de máquinas e equipamentos) e (vi) seguro no transporte da operação de venda. De outro norte, há de ser mantida a glosa quanto aos seguintes itens: (i) capatazia e taxa de liberação de BL nas operações de exportação; e (ii) tubo PAP.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva – Redator Designado

Considerando o bem redigido voto da ilustre Conselheira Relatora Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, ouso divergir do seu entendimento apenas no que concerne à reversão da glosa referente às despesas com seguro no transporte da operação de venda.

Destaque-se que o entendimento teórico a respeito de "Conceito de Insumo" disposto pela I. Relatora se alinha perfeitamente com o entendimento deste Redator, entretanto, houve apenas uma divergência de interpretação dada ao item objeto deste voto vencedor.

A glosa do "seguro sobre transporte" encontra-se no item **"1.6 Despesas de armazenamento de mercadorias e frete na operação de venda"** do voto vencido e que se encontra subdividido em: "Frete Exportação"; "Frete Pessoa Jurídica"; "Fretes e Carretos"; e "Despesa de Armazenagem de Mercadoria e Frete na operação de venda".

Documento nato-digital

Em relação às despesas com "Frete Exportação" as glosas foram realizadas em relação às despesas com capatazia, taxa de liberação de BL e seguros sobre o transporte. O voto vencido decidiu manter as glosas das despesas com capatazia e taxa de liberação de BL sob o fundamento de que "*embora relacionadas à logística atinente à exportação da mercadoria, não se enquadram no disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, destinado às despesas com armazenagem e frete na operação de venda*". Isto porque, no entendimento da Relatora, "*as despesas aqui analisadas, relacionadas à exportação do produto, não devem obter o mesmo tratamento das operações atinentes à importação de mercadorias. A meu ver, as despesas relacionadas à importação de insumos, por exemplo, são imprescindíveis ao próprio processo produtivo da recorrente, enquadrando-se, portanto, no conceito de insumos fixado pelo STJ. Já as despesas portuárias relacionadas à exportação se dão posteriormente ao fim do processo produtivo da recorrente*". Entretanto, a Relatora votou por reverter as glosas relacionadas às despesas de "seguro sobre transporte" por entender ser "*inimaginável que o frete seja contratado sem o respectivo seguro*", não cabendo dissociar o seguro do frete (transporte na operação de venda).

Discordo da I. Relatora. Conforme bem delineado no Parecer DRF/CCI/Saort nº 023/2011 (e-fls. 384 e 385), o fundamento para a glosa das referidas despesas está literalmente estabelecido no art. 3º, IX que assim dispõe:

> *Art. 3° Do valor apurado na forma do art. 2° a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

Ou seja, não se pode deduzir que as despesas com seguro no transporte das mercadorias destinadas à venda devem ser inseridas no conceito de "frete na operação de venda", tampouco no conceito de insumo tratado nas leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, tendo em vista que o processo produtivo já havia se encerrado. A legislação é clara no sentido de que somente o frete na operação de venda é que permite o aproveitamento de créditos da não cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS, não alcançando as despesas a ele periféricas, mesmo que porventura necessárias em face das condições de mercado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no que se refere a despesas de seguro sobre transporte inseridas na rubrica "Frete Exportação".

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva

Documento nato-digital

Documento nato-digital