



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



**Processo nº** 13851.901761/2012-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.973 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2022  
**Recorrente** SUCOCITRICO CUTRALE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

**PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

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.

**MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. DIREITO AO CREDITAMENTO.**

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

**CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHadeira UTILIZADA NO TRANSPORTE DE PRODUTOS. E NO TRATAMENTO TÉRMICO PARA RESFRIAMENTO DO PRODUTO. POSSIBILIDADE.**

O gás GLP utilizado em empilhadeiras para transportes, armazenamento, movimentação dos produtos e para o tratamento térmico, mais especificamente na pasteurização do suco de laranja se subsume ao conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Desse modo, os gastos com gás combustível geram direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

**CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.**

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de matéria-prima (fruta) para as unidades fabris.

**CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.  
PROVA. ÔNUS.**

No regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas e equipamentos, se estes bens estiverem incorporados ao ativo imobilizado, mediante a devida prova que utilizados na produção, ônus este, do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes a: i) material de embalagem para transporte; ii) GÁS GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras e GÁS GLP GRANEL utilizado no tratamento térmico do produto; e iii) frete na transferência de insumos entre os estabelecimentos da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Fabio Martins de Oliveira, Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Larissa Nunes Girard (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

**Relatório**

Trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento de PIS-Exportação, cumulado com Declaração de Compensação, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deferido parcialmente em virtude de glosas efetuadas.

Após a apresentação da Manifestação de Inconformidade, sobreveio a decisão da DRJ, que por unanimidade, julgou procedente em parte o pedido da interessada, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção dos bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM PRODUTOS QUÍMICOS.**

No âmbito do regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, as despesas com produtos químicos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ensejam o direito ao crédito.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE.**

As embalagens utilizadas no transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, uma vez que são gastos posteriores à finalização do processo de produção.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.**

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS.**

As despesas de fretes referentes às transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito ao crédito no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES SOBRE COMPRAS.**

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep geram direito ao crédito, haja vista que o valor de frete compõe o custo de aquisição do bem.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.**

Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa poderão ser descontados créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RATEIO PROPORCIONAL. MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS.**

A devolução de venda não se caracteriza como um custo, despesa ou encargo comum ao mercado interno e externo, de forma que não deve ser incluída no cálculo do rateio proporcional uma vez que se refere somente a vendas tributadas no mercado interno.

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**

**Direito Creditório Reconhecido em Parte**

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que após síntese dos fatos relacionados com a lide, pleiteia a reversão das glosas em relação as despesas com materiais de embalagens, combustíveis, frete e depreciação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

### ***I – Da admissibilidade:***

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 09/09/2019 (fl.229) e protocolou Recurso Voluntário em 08/10/2019 (fl.231) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Não havendo qualquer questão preliminar alegada na peça no recurso, passo diretamente à análise do mérito em discussão.

### ***II – Do mérito:***

As divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias:

1. Bens e Serviços Utilizados como Insumos – Material de Embalagem
2. Bens e Serviços Utilizados como Insumos – Combustível (Diesel e GLP)
3. Frete na transferência de insumos entre estabelecimentos da empresa.
4. Imobilizado – encargo de depreciação dos bens incorporados aos Terminais Marítimos

Inicialmente, cabe ressaltar que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo da agroindústria, sendo seu objeto: a indústria, comércio, importação e exportação de produtos e sucos hortifrutícolas em geral, seus derivados, seus sub-produtos e resíduos; a agricultura; a pecuária; a prestação de serviços correlatos as suas atividades, a exploração imobiliária e a atividade de operador portuário.

De acordo com o despacho decisório, os processos produtivos considerados foram:

- a) produção de laranja e outros citros que se destinam a exportação da fruta “*in natura*” e a fabricação de sucos cítricos, incluindo os subprodutos desse processo e,
- b) fabricação de suco.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

### ***Do conceito de insumos:***

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de

insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004.

Cumprido mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

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 SEQUENTES 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).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da

utilização de EPIs para determinadas atividades), afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, 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), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os critérios da essencialidade ou relevância do insumo em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha. Nesse ponto, importa ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

**Ementa:**

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

**Excertos do parecer:**

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto **do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...). (grifou-se)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos

critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

**b.2) “por imposição legal”.**

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Em suma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

### ***1. Bens utilizados como insumos – material de embalagem para transporte:***

Consta do Relatório Fiscal, que a exclusão se deu em relação às despesas com embalagens que se destinavam ao transporte dos produtos acabados (sucos e seus derivados e fruta *in natura* destinada à exportação) e, dessa forma entendeu não passíveis de creditamento, com base alínea “a”, inciso I, § 4º do art. 8º da IN SRF 404/2004. De acordo com o arquivo “Embalagens Glosadas 2º Trim 2011” (fl.947/954 do Processo nº 18088.720327/2016-10, apenso a este), as glosas que foram efetuadas pela fiscalização referem-se às aquisições tambor reconicionado, etiquetas, porca p/ tambor, fita p/impressão RIBBON, lacre de proteção para tambor, fitilho polietileno, fita plástica pet, selo metálico, saco polietileno, reservatórios, barris, tambores, latas, caixas e recipientes semelhantes de capacidade igual ou superior a 50 litros, gel Hya para plantio, fita adesiva e fita preta para arqueação.

A decisão de piso manteve a glosa sobre o mesmo fundamento exposto pela autoridade fiscal.

Segundo a recorrente, da relação dos materiais de embalagens glosados pelo r. auditor fiscal são essenciais para compor e manter a qualidade do produto comercializado. Aduz que são em sua grande maioria tambores, utilizadas para o transporte do suco de laranja até o consumidor final, sem o quais não é possível manter a qualidade do produto. Afirma, que esses materiais de embalagem não retornam para a recorrente, uma vez que passam a ser propriedade do adquirente para armazenamento e manutenção da qualidade do suco até consumo final.

Entendo que no presente caso todas as glosas relacionadas aos custos com materiais de embalagem para transporte devem ser revertidas.

Ressalta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.

Nesse ponto, cumpre salientar que a recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto social a industrialização produtos e sucos hortifrutícolas em geral, seus derivados, e nesse caso, o material de transporte é considerado insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais debateu a matéria no Acórdão 9303-011.548, decidiu pela possibilidade de creditamento dos gastos incorridos com material de embalagem de transporte de produtos alimentícios, pois destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, pela peculiaridade da atividade econômica que exerce. Oportuna a transcrição da ementa:

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

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

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE 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 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 da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.  
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

**As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.** (Acórdão nº 9303-011.548 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 10925.002188/2009-07, Rel. Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Sessão de 16 de junho de 2021). (grifou-se)

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.637/2002.

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas sob a rubrica de material de embalagem para transporte.

## **2. Bens utilizados como insumos – combustível (diesel e GLP):**

Segundo o Relatório Fiscal, foram glosados o diesel utilizado nos estabelecimentos em que se prepara a fruta *in natura* para exportação. Também foram glosados o gás GLP 20 kg utilizado nas empilhadeiras, para movimentação de tambores contendo o produto acabado, nas unidades fabris, e na movimentação das cargas de frutas destinadas à exportação, assim como o gás GLP Granel utilizado no tratamento térmico para resfriamento, adequação e adaptação para manutenção das características do produto acabado para exportação, pois tais dispêndios não permitem o desconto de crédito, tendo em vista que sua utilização ocorre após o processo produtivo.

### Gás GLP 20 KG utilizados nas empilhadeiras:

No que concerne à aquisição de gás GLP 20 KG para utilização nas empilhadeiras para transportes, armazenamento, movimentação dos produtos em tambores, dentro das câmaras frias, bem como no carregamento e transporte para exportação nas suas unidades fabris - objeto da glosa pela fiscalização - há de se reconhecer o direito ao crédito, em função de ser indispensável ao processo produtivo, por serem as empilhadeiras empregadas no transporte interno dos insumos e dos produtos finais. Não obstante a preocupação da autoridade julgadora com a possibilidade de utilização em etapa após o processo produtivo, esta não afasta o esclarecimento da recorrente sobre a relevância dos gás adquirido para utilização como combustível para as empilhadeiras na movimentação dos insumos e produtos.

Entendo ainda que, no caso da atividade exercida pela recorrente, as empilhadeiras são empregadas direta ou indiretamente no processo produtivo, não se vislumbrando a sua utilização nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

O CARF já decidiu sobre essa matéria favoravelmente ao desconto de crédito em relação ao gás utilizado em empilhadeiras empregadas no processo produtivo, conforme se verifica dos trechos de ementas a seguir reproduzidos:

COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - CRÉDITOS RELATIVOS DESPESAS COM EMPILHADEIRAS (AQUISIÇÃO DE GLP E MANUTENÇÃO, DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES) - LEI Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o momento final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão 'insumos e despesas de produção incorridos e pagos', obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos. (Acórdão nº 3402-001.681, j. 15/02/2012)

(...)

COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.

Fica deferido o crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras que são imprescindíveis na fabricação do produto. (Acórdão nº 3201-000.849, j. 25/01/2012)

(...)

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA UTILIZADA NO DEPÓSITO DE AÇÚCAR. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O gás combustível de empilhadeiras utilizadas no depósito de açúcar se subsume ao conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Desse modo, os gastos com gás combustível geram direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos. (Acórdão nº 3302-010.033, j. 17/11/2020)

(...)

CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. GÁS NATURAL. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás natural consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições. (Acórdão nº 3201-006.152, j. 20/11/2019)

Assim, não há dúvida que, por constituírem insumos necessários e imprescindíveis ao seu processo de fabricação dos produtos destinados à venda, a recorrente faz jus ao crédito em relação às despesas com GÁS GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras.

#### Gás GLP Granel - utilizado no tratamento térmico do produto acabado:

A decisão *a quo* ratificou a glosa em relação ao gás GLP Granel utilizado no tratamento térmico para resfriamento, por entender que foi utilizado depois de encerrado o processo produtivo, para manutenção do produto acabado.

Nesse ponto, defende a recorrente que o gás a granel é utilizado para tratamento térmico no processo produtivo, pois, se o produto não estiver acondicionado a certa temperatura, se torna inválido para exportações. Acrescenta que há exigência normativas que são obedecidas pela recorrente, para acondicionamento desse produto para ser exportado.

Neste caso, considerando o objeto social da recorrente, é possível constatar que a energia térmica com o uso do GLP se mostra como elemento essencial à produção, visto ser necessário para o resfriamento e conservação do suco a ser comercializado.

Assim, de acordo com a definição de insumo aqui adotada, pode-se concluir que, por se tratar de bem essencial ao processo produtivo da recorrente, gera crédito da contribuição a aquisição de gás GLP utilizados na produção de energia térmica consumida durante o processo produtivo.

#### Diesel utilizado em todas as atividades exceto a agrícola:

Sobre esse item, a decisão de piso manteve a glosa DRJ haja vista que o combustível foi utilizado após o processo produtivo. Oportuna a transcrição:

Neste item, a fiscalização glosou o combustível utilizado nos estabelecimentos em que se prepara a fruta (laranja) in natura para exportação (Packing House), haja vista que o combustível foi utilizado após o processo produtivo.

Compulsando-se o arquivo denominado ""Diesel PH TG NF Glosadas", anexado à fl. 972 do processo nº 18088.720327/2016-10, observa-se que o óleo diesel foi utilizado no Packing House - Araraquara e no Terminal Guarujá.

Em resposta à intimação fiscal expedida pela fiscalização para justificar a utilização do diesel nos estabelecimentos indicados no Anexo II, a contribuinte informa que o diesel é "utilizado nos tratores (pá-carregadeira), na movimentação do bagaço de cana, para sua

colocação na caldeira, para geração de vapor para o processo produtivo". Ocorre que tal justificativa explica o crédito em relação ao diesel utilizado nas unidades que fabricam os sucos cítricos e seus derivados. Não explica o consumo de óleo diesel no Packing House - Araraquara. Com relação ao diesel utilizado no Terminal Guarujá, local aonde o produto é armazenado para comercialização, é de se concluir que não há direito ao crédito tendo em vista que utilizado após o encerramento do processo produtivo.

Dessa forma, considerando que a contribuinte não comprovou qual foi a utilização do diesel (PH Araraquara) no processo de produção de laranja e outros citros destinados à exportação e que nos Terminais Marítimos (Terminal Guarujá) não há processo produtivo, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização, conforme o arquivo denominado "Diesel PH TG NF Glosadas", anexado à fl. 972 do processo nº 18088.720327/2016-10.

Ressalta-se, nesse ponto, que a recorrente não tece nenhuma explicação sobre o consumo do óleo diesel no Packing House - Araraquara e no Terminal Guarujá, local aonde o produto é armazenado para comercialização.

Dessa forma, considerando que a contribuinte não comprovou qual foi a utilização do diesel, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Assim, neste tópico, revento a glosa perpetrada pela fiscalização em relação aos dispêndios com GÁS GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras, GÁS GLP GRANEL utilizado no tratamento térmico no processo produtivo.

### **3. Fretes:**

Relativamente ao frete contratados para o transporte de produtos ainda em fase de elaboração entre seus estabelecimentos industriais visando à conclusão desses bens, glosados por não haver previsão legal para tanto, restou comprovado nos autos que os fretes glosados se referem ao transporte de frutas *in natura* das fazendas próprias para ser utilizada como insumos nas unidades fabris, bem como das fazendas até a "Packing House", estabelecimento comercial em que se prepara a fruta *in natura* para exportação e tratando-se de movimentação de matéria prima, os custos de frete entre estabelecimentos da própria contribuinte devem gerar créditos das contribuições PIS/COFINS, com arrimo no que dispõe o inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, cito o Acórdão 9303-011.406, da CSRF:

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

Ano-calendário: 2012

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.  
MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO

**Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre os armazéns até a fábrica da empresa.** (grifou-se)

Ante o exposto, deve ser revertida a glosa relativa as despesas com fretes na na transferência de insumos entre estabelecimentos.

### **5. Imobilizado – encargo de depreciação dos bens incorporados aos Terminais Marítimos:**

A recorrente defende que os maquinários que compõe a estrutura dos Terminais Marítimos servem para manter a qualidade do produto a ser exportado, sem eles seria impossível

ser realizada a exportação de seus produtos, o que demonstra a essencialidade no seu processo produtivo.

Segundo o Relatório Fiscal, cujos termos foram mantidos pela DRJ, a glosa efetuada na rubrica “Encargos de depreciação do imobilizado”, deu-se porquanto utilizados após o encerramento do processo produtivo, o que é vedado pela legislação.

De acordo com a sistemática descrita no art. 3º, inciso VI da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e determinação do artigo 15 da mesma lei, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre a depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados venda ou prestação de serviços.

Para definir a regularidade dos créditos relativos a este item, é necessário aferir além da relação que os bens do ativo imobilizado têm com o processo produtivo da pessoa jurídica, ainda, identificar claramente os bens do ativo imobilizado. Contudo, aqui, a recorrente não descreve e nem informa a natureza e a relação com o processo produtivo dos bens passíveis de depreciação.

A Fiscalização elencou um número significativo de bens glosados, não tendo a recorrente feito nenhuma referência a qualquer um deles no Recurso Voluntário. A peça recursal no tema é genérica e não ataca com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida em suas íntegras, não tendo a recorrente se desincumbido do seu ônus de demonstrar que os bens eram utilizados no seu processo produtivo, razões pelas quais é de se negar provimento ao recurso nesta parcela.

### ***III – Dispositivo:***

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas referentes a: i) material de embalagem para transporte; ii) GÁS GLP 20 KG utilizado nas empilhadeiras e GÁS GLP GRANEL utilizado no tratamento térmico do produto; e iii) frete na transferência de insumos entre os estabelecimentos da empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green