



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.907937/2011-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.053 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2021  
**Recorrente** AJINOMOTO DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PALETES “ONE WAY” DESPESAS REALIZADAS APÓS A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

Não geram direito ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade as aquisições de embalagens de transporte, posto que utilizadas após a finalização do processo produtivo, em etapa comercial. A legislação em vigor expressamente previu a possibilidade do desconto de crédito somente aos insumos utilizados na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda.

FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO.

A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal, i.e., custo e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao direito a crédito nas aquisições de paletes de madeira one way. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida. ii) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito em relação às despesas de fretes e armazenagem de insumos importados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Silvio Rennan do Nascimento Almeida – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, sendo substituído pelo Conselheiro Paulo Regis Venter (suplente convocado).

## **Relatório**

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativa relativa a receitas de exportação referente ao 3º Trimestre de 2006. Foi proferido despacho decisório eletrônico (e-fl. 16), ao qual foram anexadas informações complementares.

Conforme relatado pela decisão da DRJ, consta das informações complementares do despacho decisório com o anexo Relatório de Fiscalização, o crédito pleiteado foi parcialmente deferido, vez que a fiscalização glosou os créditos que no seu entendimento não se enquadravam no conceito de insumo. O entendimento fiscal foi respaldado na Instrução

Normativa n.º 404/2002, adotando uma concepção mais restrita do conceito de insumo em consonância com o IPI. Como indicado naquela r. decisão:

Nas Informações Complementares do Despacho Decisório, consta o Anexo "Relatório de Fiscalização e seus anexos I a IV", no qual são descritas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal:

**a) Glosa de créditos de produtos alíquota zero adquiridos**

A interessada aproveitou-se indevidamente de créditos de PIS e COFINS calculados sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero. (...)

**a.1) Produtos químicos**

A interessada descontou créditos indevidamente sobre a aquisição do produto farmacêutico Treonina, cujos códigos NCM informados são 2922.50.99 e 2922.49.90.

(...)

Diante do exposto, o contribuinte não faz jus ao desconto de créditos sobre a aquisição deste insumo para industrialização, haja vista tratar-se de produto químico sujeito a benefício fiscal, cabendo a glosa dos créditos pleiteados em ressarcimento nos montantes especificados nos demonstrativos 1 e 2 do Anexo I deste Relatório de Fiscalização.

**a.2) Adubos, fertilizantes e defensivos agropecuários, e suas matérias-primas (...)**

A interessada em resposta ao TCF nº 09 confirmou o aproveitamento indevido de créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição dos produtos ácido fosforoso, cloreto de manganês e sulfato de zinco, pois estes são aplicados exclusivamente na produção de fertilizantes, cabendo a glosa integral dos correspondentes créditos. Quanto aos produtos ácido fosfórico, fosfato de potássio e sulfato de magnésio, há utilização destes insumos também na produção de produtos diversos de fertilizantes. Assim, a interessada atendendo ao pedido da fiscalização informou que 20% destes insumos são aplicados na produção de fertilizantes. Portanto, cabe a glosa dos créditos aproveitados na aquisição de ácido fosfórico, fosfato de potássio e sulfato de magnésio no montante de 20%.

Diante do exposto, o contribuinte não faz jus ao desconto de créditos sobre a aquisição de dos referidos insumos para produção de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, haja vista tratar-se de produtos sujeitos a benefício fiscal, cabendo a glosa dos créditos pleiteados em ressarcimento nos montantes especificados nos demonstrativos 1 e 2 do Anexo I e demonstrativo 2 do Anexo III deste Relatório de Fiscalização.

**b) Glosa de despesas de fretes e armazenagem de insumos importados ocorridas após o desembaraço aduaneiro.**

A interessada descontou créditos de PIS e COFINS em relação a custos de transportes e armazenagem de insumos importados, ocorridos em território nacional depois do despacho aduaneiro, que não integraram a base de cálculo do imposto de importação, sem previsão legal.

(...)

**c) Glosa de créditos calculados sobre a aquisição de paletes**

A interessada calculou créditos de PIS e COFINS nas aquisições de paletes de madeira, do tipo “One Way”, utilizados no embarque de mercadorias, sem amparo legal.

(...)

A autoridade fiscal elaborou a seguinte tabela, demonstrando as glosas do período em tela:

Tabela 2 – CRÉDITOS DE COFINS NA EXPORTAÇÃO A RESSARCIR

| PA      | Crédito apurado na exportação – PER – (a) | Glosa – vide Anexo IV deste Relatório (b) | Crédito apurado na exportação após glosas (c=a-b) | Deduções de créditos – PER (d) | Crédito Deferido (e=c-d) |
|---------|-------------------------------------------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------|--------------------------------|--------------------------|
| 07/2008 | 1.163.114,08                              | 19.225,69                                 | 1.143.888,39                                      | 0,00                           | 1.143.888,39             |
| 08/2008 | 1.201.773,12                              | 14.135,77                                 | 1.187.637,35                                      | 0,00                           | 1.187.637,35             |
| 09/2008 | 1.178.510,54                              | 22.264,63                                 | 1.156.245,91                                      | 0,00                           | 1.156.245,91             |

(e-fls. 117/119 - grifei)

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo referido acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado. O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITOS. EMBALAGENS. 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 do PIS e da Cofins.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE. ARMAZENAGEM. AQUISIÇÕES. IMPORTAÇÃO. Não são passíveis de creditamento, na apuração não-cumulativa do PIS e a Cofins, os gastos com fretes e armazenagem de insumos importados, ainda que contratados de empresas nacionais, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas relativas a terceiros não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

## Direito Creditório Não Reconhecido (e-fl. 116/117)

Intimada desta decisão em 10/10/2018 (e-fl. 140), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 08/11/2018 (e-fl. 141/156) alegando, em síntese: **(i)** preliminarmente, a nulidade da decisão da DRJ proferida em maio de 2018, vez que desconsiderou o julgamento do Superior Tribunal de Justiça de fevereiro de 2018 proferido no Resp 1.221.170; **(ii)** a validade dos créditos tomados sobre os pallets de madeira do tipo one way e as despesas com frete e armazenagem dos insumos importados, por se enquadrarem no conceito de insumo.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

A única questão sob litígio na seara administrativa é quanto à extensão do conceito de insumo, com a possibilidade da tomada do crédito da COFINS não cumulativa sobre os valores glosados pela fiscalização. Antes de adentrar em cada item, cabe fazer uma consideração geral quanto ao conceito de insumo à luz dos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 (PIS) e n.º 10.833/2003 (COFINS).

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"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"* (inciso II), ora sob análise.

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 nºs 247/2002 e 404/2004.<sup>12</sup>

---

<sup>1</sup> A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: *"Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou*

Cumpra 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 nº 1.221.170, entendendo que o "*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*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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. 543-C 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 custos 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. 543-C 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. (STJ, REsp

---

**na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.** Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

<sup>2</sup> Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, **o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final.**" (grifei)

1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 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:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”**.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

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:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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.

À luz deste conceito, cabe primeiramente apontar que a Recorrente se dedica às atividades de comércio, indústria, importação e exportação de produtos alimentícios, químicos, para a agricultura e de suplementos para nutrição animal, dentre outras atividades identificadas na Cláusula 3ª de seu Contrato Social:

#### CLAUSULA 3ª- DO OBJETO SOCIAL

1. O comércio, indústria, importação e exportação de produtos alimentícios.
2. O comércio, indústria, importação e exportação de produtos químicos em geral.
3. O comércio, indústria, importação e exportação de produtos para a agricultura.
4. O comércio, indústria, importação e exportação de ingredientes e suplementos para a nutrição animal.
5. A representação comercial de produtos alimentícios, químicos em geral, para a agricultura, farmacêuticos, ração e produtos para a nutrição animal.
6. A prestação de serviços e análises laboratoriais.
7. A participação em outras sociedades, na qualidade de quotista ou acionista.

Diante deste cenário, passa-se a análise de cada item glosado pela fiscalização.

#### I – PALETES DE MADEIRA, DO TIPO “ONE WAY”

Como relatado, a fiscalização entendeu por não reconhecer o crédito sobre os paletes de madeira *one way* utilizados pela Recorrente para transporte das mercadorias, por entender que esses bens não se enquadram no restritivo conceito de insumo, inexistindo previsão legal.

Contudo, como visto, esse entendimento restritivo do conceito de insumo foi ultrapassado, sendo que os paletes de madeira utilizados para a proteção dos produtos produzidos podem ser admitidas como insumos, em conformidade com o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça e por este CARF. Nesse sentido, vejamos a título exemplificativo algumas manifestações deste Conselho exatamente quanto ao paletes de madeira usados sem o retorno para o estabelecimento do vendedor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. **PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.** (...) (Acórdão 3301-008.922 Data da Sessão 24/09/2020 Relator Salvador Cândido Brandão Junior - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 CONTRIBUIÇÃO

NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. 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** as embalagem big bag, liner, **paleta** e papelão, aquisição de água clarificada e desmineralizada, aparas de plástico e nitrogênio e ao pagamento de Tarifa de Remuneração de Distribuição de Nitrogênio. (Acórdão N.º 9303-010.150. Data da Sessão 12/02/2020 Relatora Tatiana Midori Migiyama - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. 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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR). PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. **A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.** (...) (Acórdão 3201-005.721 Data da Sessão 25/09/2019 Relator Leonardo Correia Lima Macedo - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória. **EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.** (...) (Acórdão 3201-007.171. Data da Sessão 27/08/2020 Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - grifei)

No caso, os paletes de madeira se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, os palestes se enquadram no critério da

essencialidade como aquele que “*diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto*” cuja “*falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência*”.

E aqui importante salientar que esses produtos não retornam para o estabelecimento da Recorrente, chamados de “*one way*”, não sendo, portanto, ativáveis.

Com isso, cabe ser dado provimento ao recurso nesse ponto para estornar as glosas dos créditos referentes aos paletes de madeira.

## II – DESPESAS DE FRETES E ARMAZENAGEM DE INSUMOS IMPORTADOS

Da mesma forma, as despesas necessárias para as aquisições de insumos importados de frete e armazenagem pagos pela Recorrente a pessoas jurídicas nacionais após o desembarço aduaneiro não foram reconhecidas pela fiscalização por entender que não há amparo legal. Entendeu a fiscalização que, uma vez que o valor não integrou o valor aduaneiro, não seria cabível o creditamento. Conforme entendimento delineado na r. decisão recorrida:

Glosa de despesas de fretes e armazenagem de insumos importados ocorridas após o desembarço aduaneiro:

Conforme o relatório de fiscalização, o contribuinte deduziu indevidamente as despesas com o frete e a armazenagem de insumos importados ocorridos desde o armazém Geral Vopak Brasil S/A até seus estabelecimentos:

A interessada descontou créditos de PIS e COFINS em relação a custos de transportes e armazenagem de insumos importados, ocorridos em território nacional depois do despacho aduaneiro, que não integraram a base de cálculo do imposto de importação, sem previsão legal.

**O contribuinte tendo sido intimado a justificar, com apresentação de documentação hábil e idônea, por que calculou créditos sobre despesas de armazenagem, conforme relação do Anexo VII TCF nº 09, informa tratar-se de despesas de armazenagem na empresa Vopak Brasil S/A da matéria-prima importada Amix C (NCM 2303.20.00) realizadas após seu desembarço aduaneiro, entendendo que o creditamento das contribuições é cabível com base nos arts. 3º e 15 da Lei 10.833/2003.**

**O contribuinte tendo sido intimado a justificar, com apresentação de documentação hábil e idônea, por que houve aproveitamento de créditos sobre as operações especificadas nos Anexos I e II do TCF nº 09, informa tratar-se de operações de transporte de insumos importados já desembarçados, que estavam armazenados em depósitos de terceiros, com destino a seus estabelecimentos fabris, entendendo ser cabível o creditamento das contribuições sob amparo das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.**

Os créditos na aquisição de insumos importados estão previstos no § 3º, art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que tinha a seguinte redação à época dos fatos geradores aqui tratados (grifei):

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

**Desta forma, a base de cálculo para apuração de crédito é o valor aduaneiro, no qual não estão incluídos os fretes nem a armazenagem em questão, contratados de pessoa jurídica domiciliada no país.**

A Solução de Consulta nº 85/2009 - SRRF/06/Disit - tem o mesmo entendimento sobre o assunto (grifei):

5.A base de cálculo do crédito em relação à importação de insumos está definida no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, como “o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição”. O valor que serviu de base de cálculo das contribuições, de acordo com o art. 7º, é o “valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”. De acordo com os artigos 76 a 83 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 2.543, de 2002), o valor que serviu de base para o imposto de importação é o valor da transação, acrescido do custo da carga, manuseio, descarga, transporte e seguro até o porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro. **Assim, no caso de importação de insumos, os custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos acima, bem como as despesas com assessoria no despacho, não dão direito a créditos do PIS/Pasep e da Cofins por falta de disposição legal.**

**Desta forma, os custos de transporte e armazenagem de insumos importados, ocorridos em território nacional depois do despacho aduaneiro, que não integram a base de cálculo do imposto de importação, não dão direito ao crédito da Cofins no regime de incidência não-cumulativa, por falta de previsão legal.**

Assim, devem ser mantidas as glosas dos créditos de fretes e armazenagem de produtos importados. (e-fls. 124/126 - grifei)

Cumprido frisar que em qualquer momento nesses autos a fiscalização denota que as despesas não teriam sido arcadas pela Recorrente, tratando-se, portanto, de despesas que integraram o preço do produto, como custo de aquisição do insumo, ainda que incorridas em território nacional. O que entendeu a fiscalização é que esses valores não integraram o valor aduaneiro e, portanto, não estaria autorizado o crédito com fulcro no art. 15 da Lei nº 10.865/004.

Entretanto, inexistente qualquer previsão legal no sentido proposto pela fiscalização. As despesas com o frete e o armazenamento sofreram a incidência integral das contribuições e, por isso, não podem ser comparados ao procedimento aplicável ao bem transportado/armazenado.

Esse foi o entendimento externado por essa turma em composição anterior para o julgamento de processo do mesmo contribuinte (inclusive quanto ao paleta one way julgado no item anterior), no seguinte sentido:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 (...) NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

**FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO. A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal, i.e., custo e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.**

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se com características desejadas quando chegar ao comprador.

Recurso voluntário parcialmente conhecido e, na parte conhecida, provido. (Acórdão 3402-004.008 Data da Sessão 25/04/2017 Relatora Maria Aparecida Martins de Paula - grifei)

Cabe trazer aqui as razões do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no voto vencedor proferido naquela oportunidade especificamente quanto às despesas de frete e armazenagem, cujas razões de decidir aqui adoto em conformidade com o art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

2. Convém destacar que, segundo o que restou apurado nos autos, **a fiscalização e o contribuinte convergem em relação ao fato de que os dispêndios em questão (frete e armazenamento) foram arcados pela Recorrente, configurando, pois, custo em relação à tomada de tais serviços.** Em suma, a recorrente e a fiscalização admitem que os dispêndios citados são formalmente custeados pela recorrente, o que torna este fato incontestado.

3. A discussão, todavia, gravita em torno do fato da fiscalização ter partido da premissa que tais dispêndios não dariam direito a crédito, uma vez que o insumo transportado/armazenado não estaria sujeito à incidência da COFINS. Por outro giro verbal, o que a fiscalização sustenta, indevidamente, é que **o crédito de frete e de armazenamento deve seguir a mesma sistemática de creditamento do bem transportado, como se houvesse uma relação de subsidiariedade entre tais créditos.**

4. Tal entendimento, todavia, é indevido. **A apuração dos créditos em tela não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão, até que porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete e o armazenamento sofreram a incidência integral da contribuição e, por isso, não podem ser comparados ao procedimento aplicável ao bem transportado/armazenado.** Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão.

5. **Logo, uma vez provado que o frete e o armazenamento configuram custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.** Inclusive, é assim que tem decidido este Tribunal administrativo, consoante se observa das ementas abaixo transcritas:

Ementa ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009 (...). CRÉDITO. FRETE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. **É permitido ao contribuinte tomar crédito do custo do transporte de insumos quando ainda em fase de produção. Neste diapasão, uma vez que o frete em si é tributado pelas contribuições, ainda que os objetos transportados se refiram a insumos que não sofreram a incidência do PIS e COFINS, o custo do serviço gera direito a crédito.** (...). Recurso Voluntário Provido em Parte. (CARF; Acórdão n. 3302-002.780; 2a T. da 3a Câmara da 3ª Seção; j. em 11/12/2014).

Ementa Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 (...). **CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito.** (...).(CARF; Acórdão n. 3302-001.916; 2a T. da 3a Câmara da 3ª Seção; j. em 29/01/2013)

6. Neste sentido, inclusive, é o recentíssimo julgado desta turma julgadora, conforme se observa da seguinte ementa:

Ementa Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 (...). FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO. **A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado.** Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão n. 3402-003.968; sessão de 28 março de 2017).

7. Assim, com base em tais fundamentos reconheço como válidos os créditos de frete e armazenamento vindicados pela recorrente, motivo pelo qual, na parte conhecida, dou integral provimento ao recurso voluntário interposto. (grifei)

Ademais, frise-se que as despesas incorridas para a armazenagem e transporte dos insumos até os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica se mostram essenciais, vez que constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo. Isso porque sem os insumos a Recorrente não consegue instaurar sua produção. Como esclarecido pela Recorrente, essencial a contratação de serviço de armazenagem e de transporte dos insumos para os seus estabelecimentos considerando a importação pelo Porto de Santos (e-fl. 154):

Dado o volume de insumo importado adquirido, a ora recorrente não dispõe de espaço físico para seu acondicionamento, nem, tampouco, é capaz de utilizá-lo de uma só vez, fazendo imprescindível a contratação de empresa terceirizada para a armazenagem (VOPAK Brasil S/A). As despesas com frete destes insumos são, consequentemente, imprescindíveis à consecução do objeto final produzido pela ora recorrente já que desembarcados no porto de Santos-SP e levados a diferentes unidades fabris da ora recorrente, distantes a, pelo menos, duzentos quilômetros daquele porto.

Nesse sentido, reconhecendo o crédito nas despesas incorridas nas aquisições de insumos, vejamos:

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.** (...) (Acórdão 3402-007.189 Data da Sessão 17/12/2019 Relatora Maria Aparecida Martins de Paula – grifei)

Portanto, as glosas perpetradas pela fiscalização quanto as despesas relacionadas a aquisição de insumos importados incorridas no território nacional (fretes e armazenagem) cabem ser revertidas, por se tratarem de custo incorrido pela empresa que se enquadra no conceito de insumo.

Uma vez que foi dado provimento no mérito do Recurso, deixo de me pronunciar sobre a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo em conformidade com o art. 59, §3º do Decreto n.º 70.235/72<sup>3</sup>.

### III – CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes **(i)** aos paletes de madeira one way e **(ii)** às despesas de fretes e armazenagem de insumos importados.

É como voto.

<sup>3</sup> Art. 59. (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

## Voto Vencedor

Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator designado.

Com a devida vênia, divergi da ilustre Relatora especificamente quanto aos créditos de paletes de madeira “one way” (embalagens de transporte utilizados na venda da mercadoria).

Tema corriqueiro neste Colegiado com decisões controversas. Parte das decisões entendem que as embalagens utilizadas, ainda que não sejam caracterizadas como “embalagem de apresentação”, geram direito ao desconto de créditos por serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

Entretanto, me filio à segunda corrente, que entende pela impossibilidade do desconto de crédito relativo a tais embalagens, não pelo papel que desempenham (sem dúvida são essenciais às atividades empresariais), mas por serem empregados em momento pós-produtivo, como destacado inclusive nos autos processuais.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 deixou claro seu entendimento pela impossibilidade de desconto de créditos relativos a embalagens utilizados unicamente no transporte de mercadorias, conforme segue:

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

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

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos** gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente<sup>6</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.”

A verdade é que para se entender pela possibilidade do desconto de crédito na etapa puramente comercial da empresa, ou se aceita que os créditos podem ser tomados em relação à “atividade econômica” da empresa, ou que a operação de venda em si faria parte do processo produtivo.

Não procedem nenhuma das teses.

A primeira, porque a decisão do STF é clara quanto à possibilidade de desconto de créditos relativos aos insumos utilizados no **processo produtivo**, sendo este um dos aspectos mais marcantes da decisão tomada.

A própria legislação<sup>4</sup> faz constar clara previsão da necessidade de utilização dos insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, demonstrando que, atividades fora desta etapa produtiva, não gerariam direito ao desconto de créditos da não cumulatividade.

Admitir a possibilidade do desconto de créditos em relação à “atividade econômica” do contribuinte, de forma contrária à Lei (e à própria decisão do STF<sup>5</sup>), abre margem para interpretações não previstas no decidido no âmbito do REsp nº 1.221.170/PR, afinal, o raciocínio permitiria o aproveitamento de créditos inclusive de despesas administrativas, contábeis, jurídicas, ou mesmo por empresas puramente comerciais o que, como se sabe, não foram previstas no julgamento do repetitivo e não possuem previsão legal para tanto.

A segunda tese, de que as embalagens de transporte seriam utilizadas no processo produtivo, também não merece acolhida, afinal, como admitir a aplicação de um **insumo ao produto pronto?**

---

<sup>4</sup> Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

<sup>5</sup> Apesar do termo "atividade econômica" constar na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, fica claro que a abrangência do entendimento do STJ é relativo ao "processo produtivo" da empresa, inclusive rejeitando a possibilidade de desconto de créditos relativos a atividades meio, como despesas de seguros, viagens, telefone, comissões, etc.

O PN Cosit nº 5/2018 tornou cristalina a interpretação do alcance da decisão conforme abaixo transcrito:

Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018:

"15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

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

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

O ponto final do processo de produção é claro, a finalização do produto, da forma que será comercializado (daí o motivo de embalagens de apresentação permitirem o aproveitamento do crédito). Qualquer dispêndio realizado a partir da finalização do bem a ser vendido será considerado “gasto posterior ao processo produtivo”, não passível de desconto de créditos da não cumulatividade, salvo nas exceções previstas (como nas imposições legais).

Desta forma, não sendo as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, mas sim em etapa puramente comercial da empresa, após a finalização do bem destinado à venda, não devem ser admitidos créditos relativos a esses dispêndios.

Admito que a jurisprudência deste Conselho tem remado em direção oposta ao ora defendido. Com a máxima vênia, me parece que as decisões estão demasiadamente centradas na verificação do atendimento aos critérios da “essencialidade” e “relevância”, que, de fato, são plenamente atendidos. Entretanto, foge à discussão de forma recorrente a essencialidade **ao processo produtivo**, não sendo objeto de verificação se as despesas são essenciais às atividades da empresa ou à prestação de serviços ou produção/fabricação de bens destinados à venda, como expressamente previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, motivo pelo qual o crédito por vezes é concedido, mesmo não estando enquadrado na hipótese normativa.

Compartilha desse entendimento o Acórdão nº 3002-001.218, de relatoria da i. Conselheira Larissa Nunes Girard:

“Acórdão nº 3002-001.218

Sessão de 8 de abril de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULANTE. Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170. PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/COFINS o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importaria na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. NÃO ENQUADRAMENTO.

**Não se enquadra como insumo, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o gasto na aquisição de embalagem para transporte por ser adicionada após concluído o processo de produção do bem.”**

Pelo exposto, VOTO por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo da Relatora somente quanto aos créditos relativos aos paletes de madeira “one way”, permanecendo o provimento no item **(ii)** despesas de fretes e armazenagem de insumos importados.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

