



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13982.001074/2004-31  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-006.833 – 3ª Turma  
**Sessão de** 17 de maio de 2018  
**Matéria** 63.697.4349 - COFINS - CRÉDITO - CONCEITO DE INSUMO  
APLICÁVEL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES  
NÃO CUMULATIVAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BONDIO ALIMENTOS S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. EMBALAGENS

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. Gastos com embalagens de acondicionamento, que incorporam as embalagens dos produtos produzidos, referem-se à comercialização, fase posterior à de produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de pleito por ressarcimento de créditos de Cofins (e-fl. 03) oriundos da incidência não cumulativa para produtos destinados ao mercado externo, no montante de R\$ 313.929,76, referente ao terceiro trimestre do ano de 2004.

O despacho decisório de e-fl. 1481 e 1482, em 27/11/2007, com base no Parecer Fiscal de às e-fls. 1464 a 1480, reconheceu a existência de crédito no montante de R\$ 250.386,87. Basicamente, foram glosados valores declarados em DACON que não atenderiam ao conceito de insumo:

- i) gastos com embalagens destinadas ao transporte de produtos elaborados;
- ii) gastos com empresas cujo CNAE é incompatível com a aquisição de insumos da atividade agroindustrial;
- iii) gastos com a aquisição de materiais de construção;
- iv) frete sobre compra de bem:
  - não classificado como insumo diretamente aplicado na produção;
  - não identificado; e
  - sem identificação do endereço de remetente e do produto;
- v) outras operações com direito a crédito, pela própria informação do contribuinte.

Além disso, foi alterado o rateio proporcional às receitas advindas do mercado interno e externo, relativamente ao 3º trimestre de 2004.

Em 21/12/2007, foi requerida retificação do Despacho Decisório pela contribuinte, às e-fls. 1485 e 1486, em face de erro material do fisco ao apurar a receita do mês de setembro, resultando em retificação do Parecer Fiscal (e-fls. 1510 a 1527) e do Despacho Decisório (e-fls. 1528 e 1529) para alterar o valor do crédito reconhecido para o montante de R\$ 271.466,22, em 11/01/2008.

Cientificada do despacho retificado em 17/01/2008 (e-fl. 1525), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 1535 a 1538, em 14/02/2008, para que fossem deferidos os créditos da contribuição à Cofins descontada sobre as notas fiscais de aquisição de embalagens para o acondicionamento dos produtos industrializados, assim como sobre os serviços de fretes contratados para o transporte dos insumos. Já a 4ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-14.354, prolatado em 17/10/2008, às e-fls. 1540 a 1563, por unanimidade, indeferiu a solicitação da contribuinte.

Intimada do acórdão da DRJ em 06/11/2008 (e-fl. 1568), a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 1569 a 1574. Em resumo, reitera os argumentos da

manifestação de inconformidade para requerer o crédito sobre aquisição de embalagens para o acondicionamento dos produtos industrializados, assim como sobre os serviços de fretes contratados para o transporte dos insumos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 09/12/2010, resultando no acórdão nº 3402-00.246, às e-fls. 1577 a 1589, que tem as seguintes ementas:

*COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM. INSUMOS.*

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. Pleito deferido.*

*INSUMOS. FRETE. CONHECIMENTO DE TRANSPORTE INCOMPLETO. REGIME ESPECIAL DE ESTADO MEMBRO. FORMALIDADES NÃO COMPROVADAS.*

*Criado regime especial que excepciona exigência de formalidades fiscais, deve-se demonstrar o cumprimento das exigências de adesão a tal regime através da apresentação de documentos comprobatórios.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário.*

O voto condutor deferiu o ressarcimento de créditos decorrentes da aquisição de embalagens utilizadas para transporte de mercadoria, sob o fundamento de que o conceito de insumo deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. A decisão manteve a glosa dos créditos relativos ao frete, por falta de elementos probatórios.

### **Embargos de declaração da Fazenda**

Intimada para ciência do acórdão nº 3402-00.246 em 17/06/2011 (e-fl. 1591), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou embargos de declaração em 20/06/2011, às e-fls. a 1607, por entender errado de obscuridade e contradição o acórdão embargado. Contradições por afirmar que não se pode equiparar os conceitos da legislação do PIS e Cofins com a do IPI e em seguida realizar a mesma comparação com a do IRPJ. Também haveria contradição quando afirma terem PIS e Cofins materialidades distintas da do IPI, tratando este de industrialização e aqueles de recita, mas igualmente desconsiderar que o IRPJ que incide sobre o lucro e não sobre a receita. Já a obscuridade decorreria de o acórdão comparar os conceitos de custos e despesas operacionais do RIR/99 com insumos do PIS e Cofins que, por expressa determinação legal, não incluem diversos aspectos daquela norma.

Ao final, requer sejam conhecidos e acolhidos os embargos Declaratórios para que a haja pronunciamento a respeito dos vícios apontados e, principalmente, para que se esclareça o entendimento acerca da aplicabilidade irrestrita de normas do RIR/99 ao conceito de insumos para fins de creditamento sobre o PIS e a Cofins.

O Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 10/08/2011, no despacho nº 3202-0022, às e-fls. 1685 a 1688, com fulcro no art. 65 do do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, acolheu os embargos para que fossem submetidos à decisão da Turma.

Já a 2ª Turma, em acórdão prolatado em 25/01/2012, de nº 3202-000.427, conheceu dos embargos, mas os rejeitou, como se observa às e-fls. 1689 a 1695. O acórdão teve a seguinte ementa:

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. REEXAME DE MATÉRIA JÁ DECIDIDA. IMPOSSIBILIDADE DE IMPRIMIR EFEITOS INFRINGENTES.*

*Os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissos, contraditórios ou obscuros, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão.*

*Não há omissão, contradição, obscuridade ou erro material a ser sanado no acórdão embargado, o qual se encontra suficientemente fundamentado.*

### **Recurso especial de Fazenda**

Intimada para ciência do acórdão nº 3402-00.427 em 03/04/2012 (e-fl. 1621), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência na mesma data, às e-fls. 1624 a 1644.

A Procuradora indica dois acórdãos paradigmas, de nº 3101-00.795 e nº 203-12448, que divergem do recorrido pois elaboram entendimento de que, no contexto da não cumulatividade do PIS e da Cofins, o melhor critério para definição de insumos é aquele previsto na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Alega que embalagens não são incorporadas ao produto no processo de industrialização e conclui que, assim, não podem ensejar créditos da contribuição

A Procuradora requereu que fosse conhecido e provido recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, na parte em que desfavorável à Fazenda Nacional, restabelecendo-se a Decisão de primeira instância.

O Presidente da 2ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da Fazenda em 11/05/2012, no despacho nº 3202-00.103, às e-fls. 1673 a 1676, com base nos arts. 67 e 68 do do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

A contribuinte foi intimada (e-fl. 1679) do acórdão nº 3402-00.246 e do despacho de admissibilidade nº 3202-00.103, em 20/07/2012 (e-fl. 1681) e não apresentou qualquer manifestação nos autos dentro dos prazos regimentais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

No mérito, discordo dos argumentos da recorrente, porém, em face do conhecimento do recurso que me leva à apreciação da matéria, adoto razão de decidir que leva ao seu provimento, isso porque penso que só pode ser tomado por insumo o bem ou serviço que tenha aplicação direta ao processo produtivo ou no serviço prestado.

Esse seria um entendimento consoante com a legislação do PIS e da Cofins, ao ver os **insumos como bens e serviços** passíveis de geração de créditos **que devem estar diretamente vinculados ao bem vendido**. Diferente é o critério consoante a legislação do IRPJ, utilizado por aqueles que pretendem ver a geração de créditos por todos bens serviços necessários à produção, que, apesar de essenciais, somente de forma mediata levam à composição do produto.

Busco arrimo para esta inteligência nos critérios explanados na Solução de Divergência COSIT nº 7 de 23/08/2016<sup>1</sup>, da qual se extrai:

*24.No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.*

*25.Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.*

*26.Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do*

<sup>1</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78047>

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).*

*27. Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas na legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/preensões do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.*

*28. Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).*

*29. Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.*

*30. Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.*

*31. Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais*

*sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.*

*33.Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.*

*34.Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.*

*35.Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.*

*36.Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.*

*37.Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonasma, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.*

*38.Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.*

*39. Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*40. Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.*

(Negritei.)

O tratamento acima justifica a posição abaixo transcrita:

*14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que **somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:***

*a) bens que:*

*a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);*

*a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;*

*a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou*

*a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);*

*b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:*

*b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;*

*b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);*

*c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.*

(Grifei.)

Para elucidação da questão posta no caso concreto, parto da apresentação das razões recursais do contribuinte quanto à matéria, constante da decisão recorrida à e-fl. 1579, nos termos a seguir reproduzidos:

*1. Quanto à glosa referente às embalagens: são elas utilizadas para transportar os produtos industrializados aos clientes da recorrente, sem as quais (embalagens) não seria possível o desenvolvimento das suas atividades, entrando como verdadeiro custo da sua produção, com natureza clara de insumo. São embalagens maiores (caixas), que servem para acondicionar as dezenas de embalagens menores. Ressaltando ainda, que após o uso (transporte/exposição), os insumos (caixas) não são reaproveitados, e sim, descartados.*

A decisão recorrida entendeu que essas embalagens seriam despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades da recorrente, sendo posteriormente descartadas. Contudo, **classifico esses gastos como gastos da atividade comercial, ou seja, posteriores à produção.**

Saliente-se que a produção está completa e acabada no momento em que o produto é fabricado, pois, em tese, nada impede que um cliente adquirisse o produto a granel, no próprio estabelecimento do contribuinte. Ora, isso afasta a necessidade do gasto para fabricação do produto.

Dessarte, entendo que os gastos em litígio não caracterizam insumos necessários à produção do período, para fins de creditamento da contribuição.

## CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

