



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



**Processo n°** 16403.000458/2008-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-007.071 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2019  
**Recorrente** ZINGARO PRODUTOS FLORESTAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.**

Segundo os critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR para a definição do conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS, devem gerar créditos destas contribuições, para o caso específico deste contribuinte, as aquisições de (i) resíduos de madeiras; (ii) 90% das aquisições de óleo diesel e gás GLP; e (iii) etiquetas.

Produtos adquiridos com os CFOPs 1.556 e o 2.556, que se referem à compra de material para uso ou consumo, devem ter efetiva comprovação de: (i) terem sido utilizados no processo produtivo ou na prestação do serviço; e (ii) inexistência de CFOP mais adequado ao registro das respectivas operações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, no sentido de cancelar as glosas referentes a: (i) resíduos de madeiras; (ii) aquisições de óleo diesel e gás GLP (à exceção de 10% do valor referente a tal rubrica, que é incontroverso); e (iii) etiquetas.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-007.071 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16403.000458/2008-21

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Curitiba (DRJ-CTA):

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins - Exportação, apurados no regime de incidência não-cumulativa - Mercado Externo, correspondente ao 1º trimestre de 2007, totalizando R\$ 301.293,86 (fls. 02/05).

A DRF em Ponta Grossa/PR, por meio do Despacho Decisório n.º 504/2008 (fls. 132/144), a partir das informações fornecidas pela interessada, reconheceu parcialmente o direito creditório postulado, deferindo o valor de R\$ 266.848,39.

Na análise realizada pela autoridade administrativa, foram feitas glosas dos créditos decorrentes de: 1) compra de material para uso ou consumo (CFOP 1.556 e 2.556), no total de R\$ 306.726,56, que não geram créditos por não se enquadrarem no conceito de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda; 2) taxas municipais de iluminação pública e encargos de capacidade emergencial - "seguro apagão, no montante de R\$ 112,71, incluída na conta de energia elétrica, mas que não se trata de energia consumida no estabelecimento; 3) aquisição de combustíveis, no valor de R\$ 129.709,82, que não se caracterizam como insumos utilizados no processo produtivo; 4) compras de paletes, estrados, ripas e etiquetas, totalizando R\$ 4.001,00, que não se enquadram no conceito de insumos; 5) resíduos de madeira, no montante de R\$ 42.251,73, utilizados para transformação em resíduos de maravalha para venda e parte para geração de calor no processo de secagem (10% do total), que não se enquadram no conceito de insumo; 6) serviços que não se enquadram no conceito de insumos, referente a manutenção em veículos pesados (caminhões, empilhadeiras...), nos totais de R\$ 4.476,57 e R\$ 5.723,14; e 7) serviços e taxas diversas na exportação, dentre as quais a movimentação de containers vazios e cheios, pesagem de carga, que não geram direito ao crédito.

Cientificada em 13/06/2008 (fl. 152), a interessada, por intermédio de seu representante legal (fls. 25/41), ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 162/170, em 14/07/2008, contestando as glosas procedidas pela autoridade administrativa com o teor a seguir descrito.

Diz que os valores incluídos nos CFOP 1.556 e 2.556, embora os códigos se refiram a material de consumo, trata-se de aquisição de bens para manutenção das máquinas utilizadas no processo produtivo, e que é praxe os contribuintes incluírem essas aquisições nesses códigos, dada a inexistência de CFOP específico. Reconhece que, no mesmo CFOP, existem entradas com direito ao crédito e outras sem, contudo, não poderia a autoridade glosar todos os valores, deveria, sim, analisar minuciosamente as informações prestadas em resposta à intimação n.º 258/2008, a fim de garantir o crédito em relação às aquisições de bens para manutenção das máquinas utilizadas no processo produtivo, nos termos das Soluções de Consulta n.º 131 e 140 da Receita Federal.

Argumenta que as aquisições de óleo diesel e gás GLP (cerca de 90%) são utilizados no processo produtivo, agregando-se fisicamente à produção, conforme informado em resposta à intimação n.º 781/2007.

Alega que a aquisição de resíduos de madeira é para utilização na caldeira como combustível, agregando-se fisicamente à produção, referindo-se, portanto, a insumo no processo produtivo, por viabilizar a produção.

É o relatório.

A 3ª Turma da DRJ-CTA, em sessão datada de 26/08/2009, decidiu, por unanimidade de votos, não acolher as razões da Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 06-23.551, às fls. 172/181, com a seguinte ementa:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

PEÇAS PARA MANUTENÇÃO E COMBUSTÍVEIS (ÓLEO DIESEL, GÁS GLP, RESÍDUOS DE MADEIRA).

As peças para manutenção e os combustíveis, inclusive resíduos de madeira utilizados em caldeira, para que possam ser considerados como insumos devem ser consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e não utilizados em máquinas, equipamentos e veículos de transporte/manuseio de matéria-prima, insumos e/ou produtos acabados.

EMBALAGEM DE TRANSPORTE (PALETES, ESTRADOS, RIPAS E ETIQUETAS).

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.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-CTA em 08/09/2009 (conforme Aviso de Recebimento – AR, à fl. 183), apresentou Recurso Voluntário em 05/10/2009, às fls. 189/203, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto unicamente verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

Neste mister, a jurisprudência do CARF tem se inclinado por afastar, por um lado, o conceito restritivo de insumo consolidado no âmbito da legislação do IPI e adotado pelo Fisco

e, de outra senda, negar a aplicação do conceito amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, utilizado majoritariamente pelos contribuintes. A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, 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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

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

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.**

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória**, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, resta evidente a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinada aquisição de produto ou de serviço, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Nesse contexto, a instrução probatória ganha destacada importância, pois, em cada caso e para cada aquisição, deverão ser demonstradas a sua relevância e a essencialidade para a atividade empresarial desenvolvida.

O recorrente é sociedade que tem por objeto social, conforme Contrato Social à fl. 34, vol. 01: (a) a industrialização e comercialização, inclusive importação e exportação de produtos florestais e de madeira; (b) o desenvolvimento e a exploração de projetos florestais e de reflorestamento; (c) também estão compreendidas no objeto da sociedade, quaisquer atividades relacionadas ou conexas aos propósitos acima mencionados.

## **I - DOS BENS ADQUIRIDOS PARA A MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

Alega a Fiscalização que nas notas fiscais de aquisição deste produtos os CFOPs encontrados foram o 1.556 e o 2.556, que se referem à compra de material para uso ou consumo, sendo que as operações sob estes Códigos Fiscais de Operações e Prestações não geram créditos de contribuições por não se enquadrarem nas hipóteses do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Assim, excluiu da base de cálculo dos créditos de COFINS os valores constantes da tabela abaixo:

**Tabela 2**

<b>CFOP</b>	<b>Descrição</b>	<b>Aplicação</b>	<b>Valor contábil das operações excluídas</b>
1.556	Compra de material para uso ou consumo	Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento	R\$ 283.624,09
2.556	Compra de material para uso ou consumo	Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento	

A DRJ manteve a glosa, sob o fundamento de que muitos desses gastos se referirem a uso geral sem que haja identificação em que fase do sistema produtivo possam ser

consumidos ou aplicados diretamente aos produtos em fabricação (p.ex.: correias, pneus, rolamentos, engrenagens, correntes, mangueiras, lixas, barbante de nylon, fio esmaltado, capacitor, bobina, óleos diversos, graxas, bateria, filtros, conserto de pneus etc.). Em face da imprecisão quanto a descrição dos bens e sua utilização no processo produtivo, constante do conjunto de dados constante do demonstrativo das notas fiscais, cujo ônus de comprovar minudentemente a origem do direito creditório pleiteado é do contribuinte, restaria inviabilizado o reconhecimento do direito.

O Recorrente, por sua vez, sustenta que, muito embora os CFOP's utilizados refiram-se a materiais de uso e consumo, os bens adquiridos foram empregados na reposição e manutenção das máquinas e equipamentos ligados à produção, além de não comporem o ativo imobilizado da recorrente. Afirma que estes CFOP's só foram utilizados pela recorrente porque inexistia CFOP específico para lançar as entradas glosadas pela autoridade fiscal, sendo praxe dos contribuintes incluírem os bens nestes códigos, haja vista conterem eles a descrição mais próxima daquela pretendida pela recorrente; e que não pode ter seu pedido indeferido por conta da ausência de campo específico para o lançamento dos bens empregados na produção.

Alega, ainda, que no mesmo CFOP existem entradas com direito ao crédito e outras sem, mas que a autoridade administrativa não poderia ter glosado de plano todos os valores pleiteados. Deveria sim, analisar minuciosamente as informações prestadas pelo contribuinte em resposta à intimação nº 258/2008, e, caso entendesse que os elementos disponibilizados não eram suficientes para deferir o crédito, a autoridade fiscal deveria intimar a recorrente para prestar esclarecimentos quanto ao lançamento nos CFOPs 1.556 e 2.556, bem como juntar documentos comprobatórios do crédito pleiteado.

Como visto anteriormente neste voto, nos comentários sobre o conceito de insumo determinado pelo STJ ao interpretar a legislação do PIS e da COFINS, a instrução probatória é crucial para este julgamento. O recorrente precisa demonstrar a função de cada produto, cuja aquisição pretende fazer gerar créditos, no seu processo produtivo, evidenciando a sua essencialidade ou relevância para o mesmo.

**No presente caso, o recorrente não fez provas de suas alegações.** Apesar de afirmar que “**nestes CFOPs existem entradas com direito ao crédito e outras sem**”, conclui que a autoridade administrativa não poderia ter glosado de plano todos os valores pleiteados, mas sim analisar minuciosamente as informações prestadas e, caso entendesse que os elementos disponibilizados não eram suficientes para deferir o crédito, deveria intimar a recorrente para prestar esclarecimentos quanto ao lançamento nos CFOPs 1.556 e 2.556, bem como juntar documentos comprobatórios do crédito pleiteado.

Ora, o Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação apresentado desacompanhado de provas quanto ao direito creditório deve ser indeferido.

Assim, não é do Fisco o ônus de provar a inexistência do direito creditório, mas sim do contribuinte realizar a prova de sua existência, ou seja, de sua liquidez e certeza. Deveria o contribuinte, ao longo do processo, ter **provado que estas aquisições, por sua natureza, apesar de realizadas com os CFOPs 1.556 e 2.556, lhe dariam direito ao crédito,** e não

esperar que o Fisco, a DRJ ou o CARF promovam diligências para realizar uma atividade que lhe incumbe.

O Despacho Decisório que negou o direito afirmou expressamente que a razão desta negativa reside no fato de que os CFOPs 1.556 e o 2.556 se referem à compra de material para uso ou consumo, operações que não geram créditos de COFINS. E o contribuinte não se desincumbiu de sua tarefa de comprovar o equívoco da Fiscalização, sendo insuficiente alegar que *“estes CFOP's só foram utilizados pela recorrente porque inexistente CFOP específico para lançar as entradas glosadas pela autoridade fiscal, sendo praxe dos contribuintes incluírem os bens nestes códigos”*.

**Logo, voto por negar provimento a este pedido, mantendo a glosa.**

## **II - DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (ÓLEO DIESEL E GÁS GLP) UTILIZADOS COMO INSUMOS. CFOP's 1.651 E 1.653.**

Alega a Fiscalização que o combustível (óleo diesel e gás GLP), utilizado no processo produtivo dá direito a crédito da COFINS, pois são consumidos no processo de produção, eis que contribuem essencialmente para o resultado final, além de representarem custo de produção e viabilizarem a industrialização.

**A DRJ manteve a glosa, sob o fundamento de que** combustível e lubrificante adquirido pela pessoa jurídica para que possa ser considerado como insumo, **deve ser consumido em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação** (no caso, industrialização e comercialização de produtos florestais e de madeiras). Diferentemente, o combustível adquirido que não seja aplicado ou consumido, de forma direta sobre o produto em fabricação, como o utilizado em máquinas, equipamentos e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados, por não ser consumido durante o processo de fabricação, caracteriza-se, meramente, como despesa operacional, que não tem previsão legal para ser descontado como crédito das contribuições.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte afirma que utiliza os bens tratados nessa rubrica como insumos, eis que 90% (noventa por cento) do total de óleo diesel e gás GLP despendidos são utilizados em seu processo produtivo. Apresenta a seguinte descrição para a utilização dos produtos:

Conforme solicitado, descrevemos abaixo a aplicação do gás GLP e do óleo diesel no processo produtivo:

Óleo diesel - combustível para equipamentos como pá, carregadeira, carregador florestal, utilizados na movimentação de matéria prima, insumos e produtos intermediários nos setores de serraria e secagem.

Gás GLP - utilizado principalmente como combustível para o forno de secagem, onde é aplicada uma camada de gesso, originando o produto final. Utilizado também, mas em baixa escala, como combustível para empilhadeira na movimentação de matéria prima, insumos e produtos intermediários e acabados em todos os setores produtivos.

Consta também, às fls. 53/55, 82/83 e 91/92, vol. 01, a descrição de seu processo produtivo, onde se faz necessária a utilização de óleo diesel e gás GLP como combustível em diversos equipamentos. O critério definidor de insumo na Solução de Consulta n.º 169/2006,

utilizada como fundamento no Despacho Decisório para a glosa destes produtos, é que estes devem sofrer alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, **em oposição ao critério definido pelo STJ.**

Vale ressaltar que o Despacho Decisório, em nenhum momento, questionou a descrição fornecida pelo contribuinte sobre a utilização destes itens em seu processo produtivo.

**Assim, voto por dar parcial provimento a este pedido, cancelando 90% do valor da glosa efetuada, e mantendo o restante.**

### III – DA AQUISIÇÃO DE RESÍDUOS DE MADEIRA

Alega a Fiscalização que intimado a apresentar explicações sobre a utilização de tais materiais no processo produtivo, o contribuinte informou que os resíduos são utilizados parte para transformação em resíduos de maravalha, para venda, e parte para geração de calor, no processo de secagem, estes últimos à razão de 5 a 10%. Concluiu que, Nesta última utilização, os resíduos de madeira também não se enquadram no conceito de insumo descrito na IN n.º 404/2004 acima citada, posto que não sofrem alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, razão pela qual deverão ser glosados. Essa glosa dar-se-á a razão de 10%, levando-se em consideração a informação do contribuinte.

A DRJ manteve a glosa, sob o seguinte fundamento:

**Relativamente à glosa de créditos na aquisição de resíduos de madeira**, que, segundo a informação prestada pela interessada, parte desses produtos (em torno de 5% a 10%) são utilizados na caldeira como combustível, agregando-se fisicamente à produção, **aplica-se o mesmo entendimento apresentado no item anterior** (óleo diesel e gás GLP), **não se enquadrando no conceito de insumo**, previsto na legislação tributária, pois, embora, esses bens tenham sua composição física e química alterada com o uso, por meio da combustão, atendendo a primeira das condições estabelecidas (sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas), **não atende uma segunda condição para considerar o bem como insumo, qual seja, que a transformação seja "em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação", já que é utilizado na caldeira como combustível.** Assim, uma vez que a perda da propriedade física e química desses materiais (resíduos de madeira) é em função da ação indireta exercida sobre o produto em fabricação, mantém-se a glosa procedida pela autoridade de origem.

Assim como no item anterior, observa-se que tanto no Despacho Decisório quanto no Acórdão da DRJ, utiliza-se de critério definidor de insumo já superado pelo STJ.

**Logo, voto por dar provimento a este pedido, cancelando a glosa.**

### IV - DA AQUISIÇÃO DE PALETES, ESTRADOS, RIPAS E ETIQUETAS. CFOP 1.101

Alega a Fiscalização que estes produtos não se enquadram no conceito de insumo, nos termos da Solução de Consulta n.º 24/2007, já citada:

No caso de tratar-se de empresa industrial, a questão consiste em se os paletes correspondem ou não a insumo. Conforme já discutido, consoante o art. 66, § 5º, I, da IN SRF n.º 247, de 2002, entendem-se como insumo "as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações,

tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado". Não constituem os paletes matéria-prima nem produto intermediário. Também entendemos não se tratarem de material de embalagem, pois os paletes apenas auxiliam no transporte, não correspondendo a embalagem. Quanto à quarta hipótese, "quaisquer outros bens que sofram alterações...", faz-se necessário que a função seja diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Todavia, no embarque, o produto não está mais em fabricação, de modo que não se pode entender os paletes como insumo.

Como as hipóteses de creditamento do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, devem ser entendidas como *numerus clausus*, e não se enquadrando as despesas com paletes em nenhuma delas, não podem essas despesas ser descontadas como crédito.

O mesmo raciocínio vale para as etiquetas, que, por falta de previsão legal, não podem ser descontadas como crédito.

A DRJ manteve a glosa, sob o seguinte fundamento:

Uma vez que os bens objeto de análise escapam ao conceito de matéria-prima e de produtos intermediários utilizados no processo produtivo, **resta verificar se as aquisições de paletes, estrados, ripas e etiquetas correspondem ao referido material de embalagem constante da legislação.** Para isso, **necessário se faz diferenciar as embalagens utilizadas como insumo no processo produtivo, que condicionam diretamente os produtos e a eles se incorporam, e as embalagens utilizadas apenas para o transporte dos produtos elaborados,** que não compõem, dessa forma, o processo de industrialização. Também é necessário ter em mente que o direito ao desconto vincula-se especificamente a insumos utilizados na produção e não a custos ocorridos para a produção, pois, se assim fosse, quaisquer gastos, ainda que não relacionados diretamente à fabricação do produto, seria passível de utilização como créditos.

Embora aqui a discussão verse sobre a base de cálculo da Cofins, **vale lembrar a distinção entre os dois tipos de embalagem, trazida pela legislação do IPI** (Decreto n.º 4.544/2002 — RIPI, cuja matriz legal é a Lei n.º 4.502, de 1964:

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:*

(...)

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, **salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria** (acondicionamento ou reacondicionamento);*

(...)

#### **Embalagens de Transporte e de Apresentação**

*Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):*

**I - como acondicionamento para transporte,** o que se destinar precipuamente a tal fim;  
e

**II - como acondicionamento de apresentação,** o que não estiver compreendido no inciso I.

**§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:**

**I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e**

**II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.**

Fica evidente, portanto, a distinção existente entre as embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao seu acondicionamento e transporte, e aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, que geram créditos a serem descontados das contribuições, por se constituírem em insumos ou, na acepção da legislação, "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado".

**Em razão disso, a aquisição de paletes, estrados, ripas e etiquetas, que a contribuinte os utiliza para embalar e proteger seus produtos até o seu destino final, se destinando inequivocamente apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização, mas apenas com a sua utilização depois de concluído o processo produtivo, não pode gerar direito ao crédito da contribuição.**

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte afirma que os paletes, estrados, ripas e etiquetas são utilizados pela requerente para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final. São insumos que, depois de cumprirem sua finalidade (proteger o produto até o destino final), são descartados pelo adquirente das mercadorias, não retornando à recorrente. Sustenta, ainda, que não é coerente utilizar-se da legislação aplicada ao IPI para julgar discussão que verse sobre a base de cálculo da COFINS.

Analisando a decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, trago mais uma vez à colação o conceito de essencialidade e de relevância extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

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. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência**.

Como se verifica a partir dos trechos acima destacados, os conceitos de essencialidade e de relevância que foram consagrados como elementos para caracterizar um

produto como “insumo” estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo ou à execução do serviço. Entendo que a melhor interpretação para a decisão exarada é a de que a premissa inicial na análise da natureza de um produto é saber se ele é utilizado no processo produtivo ou na execução do serviço, para somente depois avaliar se, em um ou em outro, ele é essencial ou relevante.

Não se pode perder de vista que a origem de toda a problemática sobre o conceito de insumos residia no fato de que diversos itens, ou produtos, eram utilizados dentro do processo produtivo ou na prestação do serviço, mas o Fisco tinha um entendimento de que o conceito de insumo para o PIS e a COFINS era o mesmo que para o IPI, **elegendo como elemento caracterizador o critério de contato físico, positivado no art. 8º, § 4º, da IN SRF nº 404/2004**, que inclusive foi objeto da tese jurídica firmada no referido julgamento:

**REsp nº 1.221.170/PR**

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.**

**IN SRF nº 404/2004**

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:**

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros **bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) **os serviços** prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**;

**II - utilizados na prestação de serviços:**

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A decisão do STJ ampliou o conceito de insumo, antes restrito aos itens que tinham contato direto com o produto em fabricação. Contudo, em ambos, a premissa é a mesma: a sua utilização no processo produtivo ou na execução do serviço. Assim, bens e serviços essenciais e relevantes para a atividade econômica do contribuinte, mas que sejam utilizados em

outras etapas, anteriores ou posteriores, só podem gerar créditos se houver disposição legal expressa nesse sentido.

Os paletes, estrados e ripas, em geral, são utilizados para facilitar a movimentação e o transporte das mercadorias acabadas, em geral dentro da área de estoque ou na preparação para expedição. Nada impede, entretanto, que sejam utilizados para movimentação de produtos ainda em elaboração, ou que efetivamente como embalagem dos produtos à venda. Afinal, como bem ressaltado pela decisão do STJ, tal análise é casuística, dependente das peculiaridades de cada empresa e, por isso mesmo, altamente dependente de uma correta instrução probatória.

Assim, nos exemplos acima citados, tais bens geram créditos das contribuições; mas esta condição de utilização precisa estar devidamente comprovada, o que poderia ser feito através de registros fotográficos das saídas das mercadorias para entrega aos clientes ou de sua utilização dentro do ambiente de produção, cuja comprovação final poderia ainda se dar através de diligências a estes locais, em caso de dúvida por parte do Fisco.

Meu entendimento é o de que, se os produtos vendidos chegam até o adquirente com os citados produtos compondo a embalagem, mesmo que esta não seja composta por um único material (p.ex., as madeiras em mdf podem estar embaladas em papelão, com a logomarca e demais informações do vendedor, e com várias unidades protegidas por um estrado, ripa ou palete), os produtos sob análise devem sim gerar créditos.

No presente caso, tais comprovações não foram feitas pelo recorrente, que afirmou a utilização como material de embalagem, mas não produziu nenhuma prova neste sentido. Sendo seu o ônus probatório, como visto neste voto, nego provimento ao pedido de crédito em relação a estes bens.

No caso das etiquetas, me parece bastante razoável sua utilização nas embalagens de venda. Não tendo o Fisco apresentado maiores detalhes sobre o porquê de ter realizado tal glosa em conjunto com estrados e paletes, limitando-se a afirmações genéricas, valho-me das regras gerais de experiência, como previsto no art. 375 do CPC, abaixo transcrito, para dar provimento a este pedido do recorrente.

Art. 375. O juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial.

## V - CONCLUSÃO

**Assim sendo, voto por conhecer e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário**, no sentido de cancelar as glosas referentes a (i) resíduos de madeiras; (ii) 90% das aquisições de óleo diesel e gás GLP; e (iii) etiquetas.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Fl. 13 do Acórdão n.º 3401-007.071 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16403.000458/2008-21