



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



**Processo nº** 10380.906574/2012-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.641 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2021  
**Recorrente** ITAUEIRA AGROPECUARIA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os produtos que estão submetidos ao regime monofásico, mas adquiridos para serem reintroduzidos no processo produtivo, utilizados como insumos na fabricação de produtos a serem colocados à venda ou na prestação de serviços, são passíveis de apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, pallets e cantoneiras, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito sobre o material de embalagem, bem como combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente),

Juciléia de Souza Lima, Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## Relatório

Trata-se de PER/DCOMP transmitida para compensação de créditos da Cofins não cumulativa apurados sobre despesas de insumos vinculadas às receitas não tributadas e auferidas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, acumulados no 3º trimestre de 2007.

Para análise dos créditos pleiteados o PER/DCOMP recebeu tratamento manual, na qual a fiscalização realizou a apuração dos créditos e do processo produtivo da contribuinte.

Nos termos da informação fiscal, fls. 24-26, a empresa produzia e vendia frutas “in natura”, tanto para o mercado interno como para o exterior. No mercado interno, as receitas de vendas das frutas (capítulo 8 da TIPI) estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, conforme art. 28, III da Lei nº 10.865/2004.

Para a apuração dos insumos, a fiscalização utilizou como fundamento o art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 e realizou as glosas sobre pallets e cantoneiras utilizados como materiais de embalagem utilizados no transporte dos produtos, sustentando que somente dão direito ao crédito da Cofins as aquisições de embalagens que acondicionam diretamente os produtos.

A fiscalização também realizou a glosa dos combustíveis e lubrificantes adquiridos de revendedores, mas não porque não são insumos, mas, sim, porque estes produtos não são tributados quando comercializados pelo revendedor, já que sujeita à incidência monofásica no revendedor. Assim, por não ser tributado na compra, aplicou o disposto no art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003 para vedar o crédito.

Com as glosas realizadas, a fiscalização reconheceu apenas parte do crédito pleiteado, conforme abaixo:

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO  
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Julho	Agosto	Setembro	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	46.215,84	24.432,77	46.642,69	117.291,30
VLR CRÉDITO DEFERIDO	39.552,54	19.393,29	41.207,17	100.153,00

Com base na informação fiscal, o despacho decisório homologou parcialmente a compensação e, por não existir valor a ser ressarcido, indeferiu o pedido de ressarcimento.

A RFB foi notificada da ação judicial n. 0011577-26.2012.4.05.8100, perante a Justiça Federal no Ceará, na qual se questionava o processamento das compensações e o cálculo dos débitos e das imputações realizadas, o que gerou uma majoração indevida nos débitos confessados.

A contribuinte sustentou que declarou o débito corretamente, mas como teve utilizar créditos de vários períodos para quitar um único débito, vencido, transmitiu várias

DCOMPs dividindo os débitos para conformar à cada bloco de crédito utilizado na compensação. Com isso, ou as DCOMPs compensavam um débito apenas do principal, ou do principal com os acréscimos, ou apenas os acréscimos.

Caso todas as DCOMPs fossem analisadas em conjunto, todo o débito foi informado, com todos os seus acréscimos (juros e multa), não sendo adequada a imputação feita pela RFB ao analisar cada DCOMP separadamente. O Poder Judiciário determinou à RFB a realização dos ajustes nos cálculos, analisando todas as DCOMPs em conjunto.

Com isso, em atendimento à decisão judicial, nova informação fiscal foi elaborada e novo despacho decisório foi proferido, realizando a revisão de ofício do despacho decisório para considerar homologada a compensação do débito conforme os ajustes realizados no montante principal do débito declarado.

Notificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade objetivando reverter as glosas, e questionou a aplicação da multa em razão da denúncia espontânea, bem como a atualização monetária do crédito.

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a 5ª Turma da DRJ/CTA proferiu o Acórdão 06-65.636, e-fls. 1100-1122 para julgá-la improcedente e manter as glosas.

Apesar de tratar os insumos à luz do REsp n. 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit n. 05/2018, sustentou que o material de embalagem utilizado no transporte não pode ser considerado insumo, pois aplicado pós processo produtivo, na fase comercial do produto acabado. Assim, não é qualquer despesa que será considerada insumo, mas tão somente aquelas relacionadas com bens e serviços que sejam essenciais e relevantes para o processo produtivo ou na prestação de serviços.

Quanto aos combustíveis e lubrificantes, utilizou a Solução de Consulta Cosit n.º 496/2017 para sustentar que não existe vedação legal para o crédito de produtos com a incidência monofásica, desde que os produtos sejam utilizados como insumos no processo produtivo. Assim, apesar de reconhecer a possibilidade de creditamento sobre essas aquisições, mesmo sem tributação no posto de gasolina, tendo em vista que houve a incidência concentrada na refinaria, manteve as glosas, mas desta vez pelo argumento de falta de comprovação sobre qual equipamento do processo produtivo esses combustíveis foram utilizados.

Com fulcro nos arts. 13 e 15 da Lei n.º 10.833/2003 negou a atualização monetária dos créditos e afastou a aplicação da denúncia espontânea por considerar que o instituto apenas se aplica ao pagamento, e, ainda, pelo fato de a multa de mora ter sido informada pela própria contribuinte na DCOMP.

Notificada da r. decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário, fls. 1.126-1.148, para devolver a matéria, conforme síntese abaixo:

Em PRELIMINAR, argumenta inovação de fundamento para manutenção da glosa sobre combustíveis e lubrificantes;

- Sustenta que na informação fiscal, bem como no despacho decisório, o fundamento para a glosa de créditos sobre as aquisições de Combustíveis e Lubrificantes

ocorreram em razão da vedação legal, nos termos do inciso II, §2º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003;

- Por sua vez, a DRJ/CTA, ao apreciar a matéria, utilizou fundamentação jurídica totalmente diversa da Decisão de origem, mantendo as glosas de combustíveis e lubrificantes a necessariamente de comprovar, nos autos, que os produtos teriam sido utilizados no processo produtivo;

- Assim, a DRJ/CTA, apesar de reconhecer a possibilidade de creditamento nas aquisições de produtos com alíquota zero ou sem incidência de contribuição nas entradas, pois submetidas ao regime monofásico, lubrificantes e combustíveis, manteve a decisão da Fiscalização por suposta “falta de provas no processo”

- Ressalta que, apesar de ser ônus do contribuinte a comprovação de que os lubrificantes e combustíveis foram utilizados em máquinas e equipamentos da produção, no curso da Fiscalização essa comprovação não foi solicitada à Recorrente, realizando-se a glosa por uma questão puramente de direito, restando caracterizando o cerceamento do direito de defesa;

- Na Informação Fiscal, que fundamentou o Despacho Decisório, consta como causa do indeferimento somente a interpretação por parte da decisão singular na existência de vedação legal de ressarcimento sobre aquisições de produtos de incidência monofásica;

- Diante da inovação na fundamentação para manutenção da glosa, requer a nulidade da decisão da DRJ/CTA, por cerceamento do direito de defesa da Recorrente;

- Subsidiariamente requer conversão dos autos em diligência para que a Fiscalização solicite à Recorrente todos os documentos que demonstrem a utilização dos lubrificantes e combustíveis nas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, em observância ao princípio da verdade material.

No MÉRITO, trata do conceito de insumos e do entendimento do STJ proferido no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018 para tratar dos critérios de relevância e essencialidade dos insumos para o processo produtivo;

- Sustenta que a configuração de um gasto como insumo depende da análise do ramo da atividade do contribuinte, a pertinência do item no processo produtivo, a essencialidade do insumo no processo e a possibilidade de emprego direto ou indireto na produção ou serviço;

- Afirma que a mercadoria produzida, transportada e acondicionada pela Recorrente é sensível ao meio externo, devendo esta atender as normas de higiene, limpeza e segurança estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA);

- Os pallets e cantoneiras são embalagens para o acondicionamento da mercadoria no transporte, obedecendo-se as regras de higiene, limpeza e conservação dos produtos, estabelecidos pela Anvisa e o MAPA;

- A utilização das embalagens para transportes é uma exigência legal, tendo em vista o que dispõe Instrução Normativa Conjunta da Anvisa e MAPA, INC n. 02/2018, que veio disciplinar e regular os procedimentos de aplicação de rastreabilidade de transportes;

- Esses insumos se enquadram no critério b, b.1 e b.2 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, qual seja: “(...) 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”.(...)”;

- Os produtos da Recorrente não podem ter qualquer contato com o chão, ou qualquer impacto, tudo para evitar a contaminação ou lesão à fruta, o que o tornaria inconsumível ou fora do padrão de qualidade exigido pelas autoridades sanitárias;

- Há pertinência da solicitação dos créditos referentes aos pallets, cantoneiras ou qualquer outra embalagem para transporte, uma vez que a embalagem para transporte é relevante e essencial à atividade produtiva da Recorrente;

- Requer correção monetária dos créditos objeto do pedido de ressarcimento;

- Cita decisão do STJ que trata da oposição por parte do Fisco no reconhecimento do crédito pleiteado, impedindo que contribuinte utilize o referido crédito, sendo legítima a atualização monetária do crédito pleiteado, caso contrário estará caracterizado o enriquecimento sem causa do Fisco;

- Requer a aplicação da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN para afastar a multa de mora aplicada sobre o débito vencido informado na DCOMP.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos da legislação.

Cinge a controvérsia na análise de créditos de Cofins apurados sobre despesas de insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no mercado interno e tributados por alíquota zero.

Conforme relato acima, quase a totalidade dos créditos pleiteados foram reconhecidos, restringindo-se a fiscalização em realizar apenas duas glosas:

1 – material de embalagem utilizados para o transporte das frutas, como pallets e cantoneiras;

2 – combustíveis e lubrificantes adquiridos de postos de gasolina.

Preliminarmente, deve-se analisar a glosa número 2, tendo em vista o requerimento de nulidade formulado pela Recorrente.

A Recorrente argumenta inovação realizada pela d. DRJ ao julgar sua manifestação de inconformidade. Isso porque o fundamento jurídico para a glosa presente no despacho decisório foi tão somente o artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003, que veda a apuração de crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos à contribuição.

Por sua vez, continua a Recorrente, a d. DRJ inovou os fundamentos da glosa. Apesar de reconhecer a possibilidade de créditos de combustíveis e lubrificantes adquiridos de posto de gasolina, mesmo sem tributação já que houve incidência monofásica no produtor, os nobres julgadores mantiveram a glosa por outros argumentos, quais sejam, falta de demonstração de que os produtos foram utilizados no processo produtivo.

Assiste razão à Recorrente e a inovação operada pela d. DRJ representa grave ofensa ao direito de defesa e contraditório, já que em nenhum momento a fiscalização solicitou essa demonstração, realizando a glosa por argumentos estritamente de direito: vedação legal para apuração de crédito sobre aquisições não sujeitas à incidência das contribuições.

Em nenhum momento foi franqueada ao contribuinte a possibilidade de apresentação de documentos para fins de demonstrar a vinculação dos combustíveis ao processo produtivo. Isso nem mesmo foi cogitado pela fiscalização, satisfazendo-se com uma fundamentação puramente jurídica.

A fiscalização afirmou que os combustíveis e lubrificantes estão sujeitos ao regime de incidência monofásica das contribuições. Com isso, quando o posto de gasolina revende o combustível, na operação não há incidência das contribuições, visto que a tributação ficou concentrada no produtor.

Como a Recorrente adquiriu os combustíveis e lubrificantes no posto de gasolina, tais produtos estavam com alíquota zero, aplicando-se a vedação para o crédito prevista no artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003.

O argumento é bem sucinto, sem maiores detalhes sobre se o produto é insumo ou não, vejamos:

Também foram glosados os créditos referentes a despesas com combustíveis e lubrificantes adquiridos de revendedores (postos de gasolina).

Tais produtos são sujeitos à incidência monofásica no produtor, não havendo a incidência de contribuição na sua revenda.

De acordo com o inciso II, §2º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, o direito ao crédito está condicionado à incidência de COFINS na aquisição.

Os créditos glosados referentes à aquisição de combustíveis e lubrificantes foram evidenciados na Planilha II, representando R\$ 10.790,35 (dez mil, setecentos e noventa reais e trinta e cinco centavos).

Na análise da manifestação de inconformidade, a d. DRJ trouxe à lume a Solução de Consulta Cosit nº 496/2017 para sustentar a possibilidade de crédito na aquisição de insumos submetidos ao regime monofásico, mesmo que adquirido do revendedor (sem tributação).

Isso porque há tributação na cadeia produtiva, embora no regime monofásico, e vedar o aproveitamento de crédito se o produto for utilizado como insumo representa ofensa à não cumulatividade:

51. Deveras, caso a pessoa jurídica adquira, para utilização como insumo ou para incorporação ao seu ativo imobilizado, o bem sujeito à cobrança concentrada das contribuições de atacadista ou varejista (geralmente contemplados por alíquota zero) haveria alguma possibilidade de aplicação da vedação de desconto de créditos em comento, dada a desoneração do elo comercial imediatamente anterior. Todavia, não se pode olvidar que a sistemática de cobrança concentrada das contribuições não promove desoneração das contribuições na cadeia econômica total dos produtos contemplados, mas apenas concentra a tributação que seria aplicada em toda a cadeia em um elo escolhido (exatamente por isso as alíquotas da concentração tributária geralmente são superiores às alíquotas modais). Assim, na hipótese em análise, conquanto ocorra o incidente de a etapa imediatamente anterior ser contemplada por alíquota zero das contribuições, deve prevalecer a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos (não se aplicando a vedação em lume), sob pena de onerar duplamente a cadeia econômica dos produtos contemplados pela concentração tributária (por meio da imposição de alíquotas majoradas em um determinado elo e por meio da vedação de desconto de créditos).

Assim, como no caso dos veículos acima relatado, não se pode dizer que combustíveis e lubrificantes não estejam sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que essas contribuições não incidam na aquisição de combustíveis e lubrificantes pelo interessado. Existe, sim, a incidência em etapa anterior a essa operação.

Portanto, despesas com combustíveis e lubrificantes, comprovadamente utilizados na condição de insumos, observadas as demais prescrições legais, geram direito a crédito dessas contribuições.

Nota-se, assim, que a d. DRJ afastou a vedação para o crédito prevista no artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003, desde que sejam insumos.

Essa vedação foi o único fundamento do Despacho Decisório.

Em flagrante inovação jurídica, a d. DRJ manteve a glosa sob o argumento de que a contribuinte não demonstrou que os combustíveis e lubrificantes foram utilizados no processo produtivo, isto é, em quais etapas ou quais equipamentos foram utilizados.

Desta forma, o direito aos créditos da não-cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Ou seja, a simples aquisição de combustíveis e lubrificantes não gera direito ao creditamento. O contribuinte tem que comprovar a sua utilização em máquinas e/ou equipamentos de produção, para serem considerados insumos.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Essa inovação, como dito, ofende o contraditório e ampla defesa.

Todavia, entendo não ser o caso de nulidade, na medida em que a decisão de mérito no presente julgamento será favorável à contribuinte neste ponto, aplicando-se o disposto no artigo 59, § 3º do Decreto n. 70.235/1972.

Entendo que o motivo da glosa, qual seja, a vedação para o crédito prevista no artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003, já foi revertida pela d. DRJ, não se sustentando os demais argumentos sobre falta de comprovação.

Estou de acordo com o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 496/2017.

A vedação de apuração de créditos para as compras submetidas ao regime monofásico são aplicáveis para os bens adquiridos para revenda.

Quando os produtos submetidos ao regime monofásico são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo como insumos, é possível a apuração do crédito no regime da não cumulatividade da contribuição.

Os créditos das contribuições são apurados sobre as compras, sua base de cálculo, e não sobre o tributo que incidiu na fase anterior. Assim, se o fornecedor for submetido ao SIMPLES NACIONAL ou lucro presumido, apura-se crédito sobre as compras pelas alíquotas da não cumulatividade (9,25% somadas), mesmo que a compra tenha sido submetida a outra carga tributária.

Quando o produto adquirido para ser utilizado no processo produtivo for sujeito ao regime monofásico, com a incidência concentrada na indústria, o raciocínio é o mesmo, ainda que o insumo tenha sido adquirido do varejista (no caso, posto de gasolina), quando já não há mais tributação.

Isso porque a incidência monofásica onerou o produto que será utilizado como insumo, realizando-se a reintrodução do combustível no processo produtivo.

O racional da incidência monofásica, conforme reconhecido pela solução de consulta mencionada e pela r. decisão da DRJ, é construído para a incidência concentrada na indústria sobre os produtos acabados. Esses produtos não sofrerão novas industrializações, passando de comerciante em comerciante sem novas incidências das contribuições.

No momento que esse produto sujeito ao regime monofásico é adquirido por um industrial, utilizando esse produto como insumo de seu processo produtivo, reintroduzindo-o no processo industrial, deve-se permitir a apuração do crédito na sistemática não cumulativa das contribuições, sob pena de cumulatividade.

Exemplo desse racional é extraído, por exemplo, da incidência monofásica sobre a venda de auto peças, nos termos do artigo 3º da Lei n. 10.485/2003. Caso o produto seja vendido para uma indústria, aplica-se as alíquotas do regime não cumulativo; caso o produto seja vendido para comerciante (atacadista, varejista) ou mesmo direito para o consumidor, aplica-se o regime monofásico.

Com isso, reverto a glosa de crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo ou prestação de serviços.



## CONCEITO DE INSUMOS

O conceito de insumos adotado pela fiscalização, como dito, estava alinhado com a IN SRF n. 404/2004 e 247/2002, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, neste ponto, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp n.º 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

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 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 reais 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. 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. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

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.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

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.** (grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada no recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da **atividade econômica** desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo “atividade econômica” para a **atividade produtiva e prestação de serviços** (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de “teste de subtração”, assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo,

todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Trata-se o insumo, portanto, de um gasto incorrido para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas "na" produção /prestação de serviços, **o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial, comissão de vendas e que tais**, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Art. 3º (...)

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

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos e Parecer Normativo RFB n. 05/2018.

### **DA GLOSA SOBRE MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE – pallets e cantoneiras.**

Conforme se extrai da informação fiscal, a glosa sobre os materiais de embalagem de transporte foram realizadas com base no conceito de insumo fixado pela IN SRF n. 404/2004:

A empresa produzia e vendia frutas “in natura”, tanto para o mercado interno como para o exterior. [...]

É importante ressaltar que além de as receitas de exportação serem isentas de PIS e COFINS, a partir de 01/05/2004 as receitas de vendas de frutas (capítulo 8 da TIPI), no mercado interno, estão sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, conforme art. 28, inciso III da Lei nº 10.865/2004. [...]

Conforme art. 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c o inciso I do §4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, somente dão direito ao crédito de COFINS as embalagens que acondicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito de COFINS. [...]

Como os pallets e cantoneiras destinam-se ao transporte das caixas de frutas, não se enquadrando no conceito de embalagem de acondicionamento, efetuamos glosas no valor de R\$ 6.347,95 (seis mil, trezentos e quarenta e sete reais e noventa e cinco centavos) [...].

Por sua vez, a d. DRJ, fundando-se no conceito de insumos consolidado no REsp n. 1.221.170/PR e Parecer Normativo RFB n. 05/2018, manteve as glosas sob o argumento de que o material de embalagem para transporte não é essencial ou relevante para o processo produtivo, na medida em que é aplicado para o transporte do produto acabado nas operações de venda, ou seja, após o fim do processo produtivo:

Portanto, os materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados não se enquadram na definição de insumos elaborada pelo STJ, **ainda que importantes para a atividade desenvolvida pela manifestante**, uma vez que não integram o processo de produção. São, outrossim, **utilizados em fase posterior ao processo produtivo, quando da comercialização do produto acabado**, constituindo-se em despesa operacional.

No caso em apreciação, os pallets (ou estrados), as cantoneiras e os demais produtos têm como finalidade a acomodação das caixas que contém as frutas frescas em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria em, por exemplo, empilhadeiras, assim como o carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os destinatários finais. Logo, tais acessórios somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que as frutas já se encontram devidamente embaladas. (grifei)

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta que os pallets e cantoneiras são embalagens para o acondicionamento da mercadoria no transporte, obedecendo-se as regras de higiene, limpeza e conservação dos produtos, estabelecidos pela Anvisa e o MAPA.

Sustenta que a utilização das embalagens para transportes é uma exigência legal, tendo em vista o que dispõe Instrução Normativa Conjunta da Anvisa e MAPA, INC n. 02/2018, que veio disciplinar e regular os procedimentos de aplicação de rastreabilidade de transportes, satisfazendo os requisitos da essencialidade ou relevância do insumo para o processo produtivo, inclusive diante da imposição legal por normas da ANVISA para manuseio, transporte e proteção destes produtos.

Trata-se, a meu ver, de despesas essenciais para a manutenção da qualidade do produto, em que pese não integre fisicamente o produto produzido e tenha sido adicionado para acondicionamento para transporte após o processo produtivo.

Em que pese posterior à produção do produto em si, já que os produtos estão acabados, ainda está ligado ao processo produtivo, na medida em que ainda está no âmbito interno da indústria, representando uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo. Com isso, não há como negar a natureza de insumos para tais dispêndios

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Reverte-se as glosas com embalagens para transporte.

### **Correção Monetária**

A Recorrente requer a correção monetária de seus créditos diante da oposição ilegítima do FISCO em reconhecer os créditos, devendo-se aplicar os precedentes do STJ no trato da matéria.

Não merecem prosperar os argumentos.

Já concedi correção monetária de créditos da não cumulatividade de PIS e COFINS quando objeto de pedido de ressarcimento, a exemplo do acórdão n. 3301-010.096.

No entanto, para que seja possível a correção monetária, deve-se estar diante de um pedido de ressarcimento de créditos. No caso, ao PER foi vinculada uma declaração de compensação, compensando-se os créditos pleiteados para extinção de débitos administrados pela RFB.

Não há que se falar em oposição ilegítima nesses casos. Isso porque a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156, II, CTN, a exemplo do pagamento, extinguindo o débito declarado na compensação por meio de um encontro de contas entre créditos e débitos recíprocos, nos termos do artigo 170, CTN.

Justamente por isso, a declaração de compensação representa um pagamento antecipado, sujeito à ulterior homologação da administração tributária, nos termos do artigo 74 da Lei n. 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

§ 2ª A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Com isso, no caso de declaração de compensação, não há como afirmar oposição ilegítima do FISCO para o reconhecimento dos créditos, na medida em que os créditos já foram utilizados como moeda para pagamento dos débitos confessados na compensação.

É no momento da declaração de compensação que o encontro de contas entre créditos e débitos é aferido, extinguindo-se antecipadamente o crédito tributário (débito) confessado. Eventual não homologação da compensação, assim, não representa oposição ilegítima.

Não merece provimento este ponto do recurso.

### **Da Denúncia Espontânea**

A r. decisão também indeferiu a manifestação de inconformidade sob o argumento de que a denúncia espontânea apenas quando há pagamento, segundo dicção do art. 138 do CTN, sendo inaplicável nos casos de DCOMP. Também argumentou que a multa de mora foi declarada pela própria contribuinte na DCOMP.

Discordo desse posicionamento, no entanto, apesar disso, não será possível reconhecer a denúncia espontânea no caso concreto.

Vejamos.

A compensação é meio de pagamento antecipado do tributo declarado na compensação, pagando-se o débito declarado, não em dinheiro, mas com crédito de tributo. O termo “pagamento” no artigo 138 do CTN não está restrito à quitação do tributo em dinheiro.

Existem diversas modalidades de pagamento previstas no artigo 156 do CTN para extinção do crédito tributário, tais como o pagamento *stricto sensu*, realizado em moeda corrente, cheque, vale postal, estampilha ou papel selado, nos termos do artigo 162 do CTN. Mas também, para fins do artigo 156 do CTN, outras formas de extinção representam pagamento em sentido amplo, como a compensação, dação em pagamento e a conversão do depósito em renda.

Nota-se que a redação do artigo 150, § 1º do CTN tem a mesma redação do artigo 74, § 2º da Lei n. 9.430/1996, justamente por que a compensação representa um pagamento antecipado do tributo, extinguindo desde então o crédito tributário declarado, mas sujeito à ulterior homologação, *verbis*:

CTN. Art. 150. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Lei n. 9.430/1996. Artigo 74. § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Portanto, em meu entendimento, perfeitamente possível a aplicação da denúncia espontânea em sede de declaração de compensação.

Entretanto, como ressaltado, a multa de mora foi informada (em parte) pela própria Recorrente em sua DCOMP. O escopo de um processo administrativo sob o rito do PAF em casos de PER/DCOMP é restrito aos créditos, não sendo possível rever os débitos se foram lançados pela própria contribuinte na declaração.

Ademais, para aplicação da denúncia espontânea se faz necessário informar um débito novo, do qual o Fisco não tinha ciência. Com isso, há outro impedimento para análise do pleito da Recorrente, que reside na verificação de verdadeira denúncia de um débito desconhecido pelo Fisco, ou mero pagamento em atraso de um débito já declarado em DCTF.

Caso o contribuinte apenas recolhe em atraso um montante de tributo já declarado e constituído, não fruirá do benefício da denúncia espontânea, pois, não há denúncia, apenas um pagamento a destempo. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme súmula 360, aplicável para os casos em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação. O pagamento intempestivo, neste caso, não enseja a denúncia espontânea, sob pena de se deixar ao arbítrio do sujeito passivo o melhor momento para o recolhimento.

STJ. Súmula 360: o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação **regularmente** declarados, mas pagos a destempo. (grifei)

Não é possível verificar pelos documentos dos autos se o débito informado na DCOMP não representa um crédito já constituído, informado em DCTF. A demonstração desse requisito cumpria à Recorrente por se tratar de um processo de crédito e não há que se falar em inovação de fundamento jurídico desta decisão, nem mesmo em cerceamento de defesa, visto que esse pedido de denúncia espontânea foi formulado pela própria Recorrente em seu recurso voluntário (ou seja, não faz parte do despacho decisório).

A despeito disso, na informação fiscal de fls. 1.089-1090, na qual a RFB deu cumprimento à ação judicial para retificação do despacho decisório e realizar ajustes no débito declarado na compensação, recalculando as imputações dos juros e multa, consta a informação expressa de que o débito confessado nesta DCOMP, referente à CSLL do 4º trimestre de 2009, foi declarado em DCTF, vejamos conforme *print* abaixo:

11. Na compensação restou saldo de débito no valor principal de **R\$ 13.931,32**, sobre o qual incidirão os acréscimos legais.
12. Quanto ao valor da diferença do principal do débito total da CSLL (6012) do 4º trimestre/2009 confessado em DCTF (R\$ 113.427,84), o mesmo será objeto de análise/compensação nas demais Dcomp do período.

Com isso, em razão da falta de comprovação, nego provimento da aplicação da denúncia espontânea.

### **CONCLUSÃO**

Diante de todo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito sobre o material de embalagem, bem como combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior