



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



**Processo nº** 10380.907954/2012-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.488 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2020  
**Recorrente** AMENDOAS DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, 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, em dar provimento ao recurso voluntário.

(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, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## **Relatório**

Trata-se de PER/DCOMP transmitido para aproveitamento de crédito de Cofins não cumulativa acumulada no 1º trimestre de 2008 por estarem vinculados às receitas de exportação.

A compensação recebeu tratamento manual, no qual foi realizada intimação e a apresentação de diversos documentos.

Conforme informação fiscal, fls. 35-40, a fiscalização realizou glosas de créditos apurados sobre despesas com embalagens para transporte, por não se enquadrar no conceito de insumos previsto na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, proferindo-se o despacho decisório de fl. 41 para homologar parcialmente as compensações e indeferir o pedido de ressarcimento.

Por economia processual, adoto o relatório da r. decisão de piso, de fls. 84-85:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório 048861698, emitido em 04.04.2013, que homologou parcialmente o pedido de compensação referente ao PER/DCOMP nº 10420.75505.300508.1.7.09-7806, não homologou os PER/DCOMP nºs 05942.54632.300508.1.7.09-1067, 14781.83718.190808.1.3.09-3641, 17387.10577.070808.1.3.09-7514 e 28097.92593.250808.1.3.09-9420 e não deferiu o pedido de ressarcimento formalizado por meio do PER 40668.15361.190408.1.1.09-3601.

	Janeiro	Fevereiro	Março	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	45.383,33	49.557,73	70.572,53	165.513,59
VLR CRÉDITO DEFERIDO	40.781,48	45.295,62	70.124,33	156.201,43

O crédito objeto desses pedidos é decorrente do pagamento de COFINS não-cumulativa exportação referente ao 1º trimestre de 2008. Porém, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pela contribuinte.

O despacho decisório em apreço é consubstanciado em Informação Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil, de Fortaleza-CE, que trata do ressarcimento de créditos de COFINS não-cumulativa exportação supostamente apurados pela interessada nos trimestres de 2008, objetos dos seguintes pedidos de ressarcimento (PER):

PER	VALOR DO PER (*)	DATA DE TRANSMISSÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO
40668.15361.190408.1.1.09-3601	R\$ 165.513,59	19/04/2008	1º TRIM/2008
19986.23426.310708.1.5.09-0104	R\$ 234.026,15	31/07/2008	2º TRIM/2008
11550.14759.111108.1.5.09-4034	R\$ 3.650,06	11/11/2008	3º TRIM/2008
00260.67715.300109.1.1.09-3203	R\$ 250.291,99	30/01/2009	4º TRIM/2008

(\*) Valor líquido TOTAL do PER (Saldo de Créditos Passíveis de Ressarcimento) líquido das parcelas de crédito utilizadas mediante a entrega de Dcomp mensal.

A Fiscalização analisou o descritivo do processo industrial da contribuinte e observou que após os procedimentos de pesagem, higienização e classificação, as castanhas de caju são embaladas em sacos aluminizados de 22,68 kg ou de 11,34 kgs, e logo após são acondicionadas em caixas de papelão para destinação final ao importador.

Portanto, são usados dois tipos de embalagens: primária (saco ou lata) e secundária (caixas de papelão) que acomodam as castanhas já embaladas. Sobre esse assunto o referido documento emitido pela Fiscalização descreve que:

9. Como anteriormente mencionado, o inciso II do art. 3 da Lei nº 10.833, de 2003, possibilita à pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa do PIS apurar créditos

*sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*10. O conceito de insumo na produção de bens destinados à venda encontra-se no inciso I do § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, que disciplina a apuração da contribuição em comento.*

*11. Com base nos dispositivos supracitados, para ser considerado insumo o bem deve sofrer 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, além de não estar incluído no ativo imobilizado da empresa.*

*12. O que se verifica da análise da descrição detalhada da atividade industrial da interessada é que os insumos concernentes à embalagem primária (sacos metalizados, saco 7081599, lata), e ainda, à gordura vegetal, e ao gás comprimido, enquadram-se ao conceito de insumo regulamentado pela citada IN SRF n.º 404/2004, pois tratam-se de bens utilizados como insumos diretamente consumidos na elaboração dos produtos destinados à comercialização (consumidor final), ou seja, incorporam-se ao bem produzido. Bem assim, compatibiliza-se ao conceito de insumo o serviço de beneficiamento despendido pela interessada por meio da contratação da Empesca Alimentos.*

*13. Quanto a embalagem secundária (e seus acessórios - fitas e etiquetas), cumpre analisarmos o art. 6º do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 [Regulamento do IPI - RIPI/2010]:*

*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 precisamente a tal fim; e  
II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I. (Grifo nosso)*

*14. De acordo com a descrição do processo produtivo (etapa PRO040 -Embalagem) apresentado pela interessada, na produção da amêndoa da castanha de caju o acondicionamento se dá da seguinte forma: "As amêndoas podem ser embaladas em 2 tipos de embalagem primária. 1)O saco metalizado é colocado dentro da caixa de papelão (embalagem secundária) com a boca aberta para cima e em seguida é acondicionado a balança para receber a produção oriunda do PRO039. 2)O balde é acondicionado à balança para receber a produção do PRO039 e em seguida a produção é colocada no funil cuja lata de 18 Kg fica acoplada a este. Após enchimento da caixa ou lata o produto é destinado a etapa de vácuo. Em ambas as caixas de papelão (para saco e lata) estão descritas informações tais como: tipo de amêndoa, validade, fabricante, importador, peso líquido e bruto."*

*"São utilizadas dois tipos de caixa de papelão como embalagem secundária. A caixa de 50 e 25 lbs para saco aluminizado e a caixa de papelão para 2 latas de 18 litros."*

*15. Como se verifica na descrição apresentada pela empresa interessada, a caixa de papelão é utilizada para acondicionar mais de uma embalagem primária (saco ou lata), e, pelas informações que são descritas nas referidas caixas, compreende-se que tais embalagens prestam-se ao transporte do produto (castanhas em sacos ou em latas) ao importador.*

*16. Ante o exposto, evidencia-se que os sacos metalizados e as latas aluminizadas empregados na embalagem primária compõem o processo produtivo da "embalagem de apresentação". Já as caixas de papelão e seus acessórios integram a embalagem secundária que tem a função de "embalagem de transporte".*

17. Da inteligência do inciso II do art. 3o da Lei n.º 10.833 de 2003, c/c o inciso I do § 4o do art. 8o da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, e do art. 6o do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), somente dão direito ao crédito de PIS as embalagens que condicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito da contribuição.

18. Desta forma, as notas fiscais de insumos não consideradas na base de cálculo de créditos do período pleiteado estão demonstradas na planilha "Relação de Notas Fiscais Glosadas da Base de Créditos de Pis e Cofins" (às fls. 926/927). Os valores que integraram a base de créditos a descontar no período de 2008 estão detalhados na planilha "Demonstrativo de Apuração dos Créditos a Descontar da Cofins Não Cumulativa" (às fls. 928).

19. Por fim, do cotejo dos valores informados nos pedidos de ressarcimento sob análise com os constantes das fichas 16A e 16B dos respectivos DACONs do período, verificou-se ainda que a empresa interessada inseriu nos referidos PERs valores correspondentes a créditos da Cofins - Importação, vinculados a receitas de exportação. Tais valores, embora passíveis de ressarcimento, conforme previsão do art. 16 da Lei n.º 11.116/2004, deverão ser solicitados por meio do pedido de ressarcimento da Cofins Não Cumulativa - Mercado Interno, conforme entendimento previsto no § 4o do art. 21 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005 e no § 3o do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008, em vigor, respectivamente, nas datas do envio dos pedidos objeto desta Informação Fiscal. Por esta razão, o valor total de R\$ 2.256,59, correspondente ao montante de créditos da Cofins - Importação apurado em 2008 e inserido nos PERs adiante referenciados, não serão legitimados na presente Informação Fiscal.

20. Sendo assim, os valores legitimados a título de ressarcimento da Cofins Não Cumulativa - Exportação nos trimestres de 2008 são os discriminados nas tabelas a seguir:

**PER n.º 40668.15361.190408.1.1.09-3601**

Período de Apuração	Janeiro	Fevereiro	Março	Total 1º Trimestre
Crédito Apurado (A = crédito básico vinculado à receita de exportação)	R\$ 40.781,48	R\$ 45.295,62	R\$ 70.124,33	R\$ 156.201,43
Parcela Utilizada para Dedução (B)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Crédito Apurado* (C=A-B, limitado ao valor do PER)</b>	<b>R\$ 40.781,48</b>	<b>R\$ 45.295,62</b>	<b>R\$ 70.124,33</b>	<b>R\$ 156.201,43</b>

\* Sobre os valores do "Crédito Apurado" não deverão incidir juros compensatórios (taxa Selic), conforme regulamentação do art.83, §5º, inciso I da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012.

**PER n.º 19986.23426.310708.1.5.09-0104**

Período de Apuração	Abril	Maio	Junho	Total 2º Trimestre
Crédito Apurado (A = crédito básico vinculado à receita de exportação)	R\$ 66.118,09	R\$ 79.357,34	R\$ 141.124,66	R\$ 286.600,09
Parcela Utilizada para Dedução (B)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Crédito Apurado* (C=A-B, limitado ao valor do PER)</b>	<b>R\$ 66.118,09</b>	<b>R\$ 79.357,34</b>	<b>R\$ 141.124,66</b>	<b>R\$ 286.600,09</b>

\* Sobre os valores do "Crédito Apurado" não deverão incidir juros compensatórios (taxa Selic), conforme regulamentação do art.83, §5º, inciso I da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012.

**PER n.º 11550.14759.111108.1.5.09-4034**

Período de Apuração	Julho	Agosto	Setembro	Total 3º Trimestre
Crédito Apurado (A = crédito básico vinculado à receita de exportação)	R\$ 68.133,98	R\$ 23.095,50	R\$ 2.980,32	R\$ 94.209,80
Parcela Utilizada para Dedução (B)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Crédito Apurado*</b> <b>(C=A-B, limitado ao valor do PER)</b>	<b>R\$ 68.133,98</b>	<b>R\$ 23.095,50</b>	<b>R\$ 2.980,32</b>	<b>R\$ 94.209,80</b>

\* Sobre os valores do "Crédito Apurado" não deverão incidir juros compensatórios (taxa Selic), conforme regulamentação do art.83, §5º, inciso I da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012.

**PER n.º 00260.67715.300109.1.1.09-3203**

Período de Apuração	Outubro	Novembro	Dezembro	Total 4º Trimestre
Crédito Apurado (A = crédito básico)	R\$ 84.217,53	R\$ 66.622,77	R\$ 91.581,28	R\$ 242.421,58

vinculado à receita de exportação)				
Parcela Utilizada para Dedução (B)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Crédito Apurado*</b> <b>(C=A-B, limitado ao valor do PER)</b>	<b>R\$ 84.217,53</b>	<b>R\$ 66.622,77</b>	<b>R\$ 91.581,28</b>	<b>R\$ 242.421,58</b>

\* Sobre os valores do "Crédito Apurado" não deverão incidir juros compensatórios (taxa Selic), conforme regulamentação do art.83, §5º, inciso I da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012.

Ciente do despacho decisório em 18.04.2013, a contribuinte manifestou inconformidade em 07.05.2013, afirmando que a glosa dos referidos créditos não merece prosperar, afirmando que deve ser adotada uma interpretação extensiva do inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003.

Em sua defesa a requerente afirma que a embalagem de transporte integra o custo de venda do produto e faz parte do processo industrial, que só termina com a aquisição do produto pelo consumidor final. Pois, segundo ela, essa embalagem visa à conservação e a proteção do produto durante o trajeto, evitando assim a ação de agentes externos e indesejáveis.

A contribuinte destaca que o produto fabricado por ela é destinado à exportação, de forma que o despacho da mercadoria deve ocorrer de forma a resguardar a segurança do consumo, objetivo esse que só seria alcançado com uma adequada embalagem externa.

Transcreve-se parte da manifestação de inconformidade a seguir:

Nesse sentido, especificamente a INSTRUÇÃO NORMATIVA MAPA N.º 36, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2006, versa sobre as regras de transporte de alimentos. E prevê a amêndoa como alimento inserido na categoria 2, classe 10, razão pela qual deve ser feita a utilização de embalagem para que seja realizada o seu transporte, tanto na importação quanto na exportação, de forma adequada de modo a resguardar a integridade do alimento, sob pena de não recebimento da mercadoria no mercado externo, conforme se demonstra da simples leituras dos seguintes artigos:

c) Produtos Categoria 2: São considerados produtos Categoria 2 os produtos vegetais semi-processados (submetidos a secagem, limpeza, separação, descascamento, etc.) que podem abrigar pragas. São destinados ao consumo, ao uso direto ou transformação.

Classe 10: Compreende qualquer outra mercadoria que não se ajuste às classes anteriores: algodão prensado sem semente; arroz integral (descascado); cacau em amêndoa; derivados de cereais, oleaginosas e leguminosas (farelos, resíduos industriais, etc); especiarias em grãos secos ou folhas secas; frutas secas naturalmente: passas de uva, figos < tâmara; frutos de natureza seca sem casca (amêndoa, avelã, etc); grãos descascados, limpos, picados, separados (arroz, palhas e cascas) materiais e fibras vegetais semiprocessadas (linho, sisal, juta, cana, bambu, junco, vime, ráfia, sorgo vassoura, etc);

FISCALIZAÇÃO DE EMBALAGENS E SUPORTES DE MADEIRA 3. PROCEDIMENTOS 3) Inspeção física das embalagens e suportes de madeira; o exame é realizado macroscopicamente, observando a existência de sinais ou sintomas que indiquem a presença de pragas;

Portanto, deve ser feita uma interpretação extensiva do art. 3º o, inciso II, da Lei nº10.637/02 e 10.833/03, considerando-se o material de transporte como insumo sempre que a operação de venda incluir o transporte de mercadorias, in verbis:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata.

Com relação às contribuições sociais, a própria lei mais recente, ao dar a efetividade ao princípio da não cumulatividade, expresso no art. 195 §12 da Constituição Federal, visa diminuir os custos finais do produto, pelo não repasse a este destes tributos cobrados em toda cadeia produtiva, considerando a situação de o próprio produtor arcar com os custos de armazenagem e de frete, descontando-se os créditos de PIS e COFINS destes serviços da base de cálculo das contribuições sociais, com precedentes, inclusive, no Superior Tribunal de Justiça, se não vejamos:

EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 (2009/0034488-8)PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO PISCOFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DE BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM O CUSTO - INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

Cumprе ressaltar que a IN SRF 358 de 2003, ao incluir nos conceitos de insumos o material de embalagem utilizado no processo produtivo não faz qualquer distinção quanto a utilidade do produto, da mesma forma que o art. 8º §4º. I da N SRF 404/04 autoriza o creditamento de qualquer material de embalagem quando utilizado no processo de produção do bem.

Em que pese o alegado, tal entendimento vêm sido adotado em diversas decisões administrativas conforme se demonstra nos seguintes acórdãos:

Processo 10925,000914/2010-82 Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Anocalendarário:

2007 INSUMOS. TERMO. ALCANCE. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade 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.

**EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO** Se o serviço de transporte das mercadorias fizer parte da operação de venda, e tiver seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte e gerarão direito a crédito.

**ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CREDITAMENTO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem ao processo produtivo da empresa.

**PER/DCOMP.PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. COMPROVAÇÃO.**

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

Em síntese, a contribuinte não concorda com a glosa dos créditos relacionados às embalagens de transporte e por essa razão pleiteia a reforma do referido despacho decisório.

A controvérsia foi analisada pela 5ª Turma da DRJ/FOR que proferiu Acórdão 08-045.732, fls. 84-95. Apesar da r. decisão ter considerado o REsp 1.221.170/PR e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o argumento de que os gastos com embalagens de transporte são despesas necessárias para o desenvolvimento da atividade e dedutível para fins de IRPJ, no entanto, sem efeitos para fins de PIS e COFINS.

Assim, concluiu que os gastos com bens e serviços serão compreendidos no conceito de insumos de acordo com o critério da essencialidade ou relevância para a produção ou prestação de serviços. As embalagens para transporte são gastos com venda, após o processo produtivo, portanto, fora do conceito de insumos.

Isso posto, faz-se necessário, levando-se em conta as particularidades do processo produtivo, no caso concreto, avaliar se os itens em discussão são considerados insumos à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “a) constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Em ambos os casos, a essencialidade e a relevância são aferidos, em relação ao processo de produção em si, ainda que em suas diversas fases (permitindo-se o insumo do insumo, que mantém essa natureza), mas não em relação à própria existência da empresa como ente econômico. Assim, embora muitas despesas sejam absolutamente essenciais para a sobrevivência empresarial, elas não podem ser consideradas como insumos de produção, sendo antes classificadas como despesas operacionais dedutíveis apenas na legislação do Imposto de Renda.

No caso concreto a fiscalização procedeu à glosa de créditos apurados sobre as embalagens de transporte, por não estarem incorporadas ao produto durante o processo de produção, mas apenas depois que o produto está acabado e por essa razão não gerariam direito ao crédito como insumos.

De fato, com o advento do novo conceito de insumo trazido pela decisão do STJ acima referenciada, somente serão considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas. (grifei)

Notificada da decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 102-108 para repisar os argumentos de sua defesa inicial.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos da legislação, passando-se à análise do mérito, fixando a controvérsia na análise da glosa de crédito sobre despesas com embalagens para transporte de produtos acabados realizada pela fiscalização em razão do conceito de insumo adotado, pautado na Instrução Normativa nº 404/2004.

Verifica-se do relatório fiscal que a fiscalização analisou o processo produtivo da Recorrente, auditou a escrita fiscal como DACONS, DIPJ e informações registradas no sistema de comércio exterior – Siscomex. Também demonstrativos de bens e serviços utilizados como insumos, demonstrativos de exportações, notas fiscais, documentos contábeis e etc. Como conclusão, afirmou que não há inconsistências em todos os valores auditados.

**Portanto, como não houve divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente, 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 nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 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 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, íntegro 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)

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, considerando a inexistência de inconsistências nas bases de cálculo dos créditos informadas no DACON, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos debatidos no recurso voluntário.

Ressalte-se que a discussão em voga se refere, tão somente, às apurações de crédito correspondente ao 1º trimestre de 2008.

#### **DAS EMBALAGENS PARA TRANSPORTE**

Neste ponto, a fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre despesas com embalagens para transporte utilizadas para acomodar os produtos quando do seu transporte até o adquirente no exterior.

Concluiu o agente fiscal, com base na IN SRF 404/2004, que tais embalagens não são insumos, na medida em que não sofrem alterações, como desgaste ou perda de propriedades físicas ou químicas. A partir da análise do processo produtivo da Recorrente, concluiu que a embalagem para transporte ora em comento, como caixa de papelão, fitas e etiquetas, é utilizada para acondicionar as embalagens individuais de seus produtos (em embalagens de saco ou lata), não sendo possível o seu tratamento como insumo.

Como fundamento dessa argumentação, cita o artigo 6º do RIPI/2010 e artigo 3º, II da Lei 10.833/2003, além da IN 404/2004, para concluir que somente dão direito ao crédito da Cofins as embalagens que acondicionam diretamente os produtos. Com isso, as embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito da contribuição.

A d. DRJ, mesmo sob a orientação do Parecer Normativo 5/2018, manteve a glosa sob o argumento de que deve ser excluído do conceito de insumos os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo.

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta que estas embalagem visam assegurar a qualidade e integridade dos produtos no transporte internacional, seguindo orientação da Instrução Normativa MAPA n.º 36/2006, que versa sobre as regras de transporte de alimentos, razão pela qual deve ser feito a utilização de embalagem para que seja realizada o seu transporte, tanto na importação quanto na exportação, de forma adequada de modo a resguardar a integridade do alimento, sob pena de não recebimento da mercadoria no mercado externo.

As glosas devem ser revertidas.

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 no transporte do produto acabado.

O processo produtivo não se encerra com a industrialização. Assim, mesmo que após a produção do produto em si, trata-se de um gasto que integra o processo produtivo. 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.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior