



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.907954/2012-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-013.080 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 12 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMENDOAS DO BRASIL LTDA.

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

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

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO SOMENTE QUANDO NECESSÁRIAS À PRESERVAÇÃO DA INTEGRIDADE E QUALIDADE DOS PRODUTOS.

Consideram-se insumos, enquadráveis no critério de essencialidade, os materiais das embalagens para transporte, quando necessárias à preservação da integridade e qualidade dos produtos até a entrega ao adquirente. Tratando-se de embalagens secundárias, externas, que somente visam à facilitação do transporte, não há o direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheira Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Vanessa Marini Ceconello, Érika Costa Camargos Autran e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-013.080 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10380.907954/2012-13

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 127 a 139), contra o Acórdão n.º 3301-009.488, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 115 a 125), sob a seguinte ementa:

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 n.º 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preencherem os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 167 a 192), a PGFN defende que não há o direito a crédito sobre embalagens para transporte, por não se incorporarem ao produto, sendo colocadas após a finalização do processo produtivo.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 179 a 192), pedindo em caráter preliminar, o não conhecimento do Recurso, alegando o seguinte:

Observe-se que não há contradição ou divergência quanto ao Acórdão paradigma suscitado isto porque, no caso da Recorrida a embalagem de transporte integra o próprio custo de venda do produto (amendoas) e faz parte do processo industrial, que só tem seu fim com a aquisição do produto no consumidor final. Deste modo, clarividente que a embalagem destinada ao transporte visa a conservação (essencial ao produto) e a proteção do produto (relevância na cadeia produtiva até o consumidor final) durante o trajeto até o seu destino final, evitando assim a ação de agentes externos e indesejáveis

Desta forma, a negativa de admissibilidade do recurso especial é impositiva, uma vez que a embalagem de transporte se torna item de relevância tendo por fito a proteção do produto, bem como essencial a conservação do mesmo, indispensável ao produto até o consumidor final.

Não bastasse isso, a matéria que foi suscitada no Acórdão Paradigma está em dissonância aos julgados do Superior Tribunal de Justiça consoante se verificará na acurada análise dos critérios utilizados pela Corte para obtenção do creditamento do COFINS.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Quanto ao conhecimento, o Acórdão paradigma (fls. 140 a 157) fez a análise já com base na decisão vinculante do STJ, entendendo pela impossibilidade do direito ao crédito relativo a tais embalagens “não pelo papel que desempenham (sem dúvida são essenciais às atividades empresariais), mas por serem empregados em momento pós-produtivo ...”, ou seja, não fariam parte do processo industrial, o que fica claro pela simples análise da Ementa:

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. DESPESAS REALIZADAS APÓS A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

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

No Acórdão recorrido, por sua vez, se diz o seguinte, deixando clara a divergência:

“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.”

Assim, preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito de insumo do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, “cartesiano” –, à vista da decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, cuja ementa transcrevo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto, que contempla as embalagens para transporte, no caso, caixas de papelão.

A jurisprudência desta Turma é no sentido de admitir como insumos com direito a crédito o material das embalagens para transporte necessários à preservação da integridade e qualidade dos produtos, em casos como o de produtos alimentícios e móveis.

Neste sentido, o Acórdão n.º 9303-011.453, de 19/05/2021, unânime, de relatoria do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, analisando o caso de uma empresa importadora, exportadora e comerciante atacadista de hortifrutigranjeiros:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

No caso concreto, pesquisando na Internet, vi que se trata de uma indústria que vende “amêndoas” de castanhas de caju inteiras, em pedaços e granuladas, farinha de castanha e pasta de castanha.

Quanto à embalagem destes produtos, na Informação Fiscal (fls. 035 a 040) se se diz o seguinte:

“Na análise do “Descritivo do Processo Industrial” e seus anexos ..., observou-se que, após os procedimentos de pesagem, higienização e classificação, as castanhas de caju são embaladas em dois tipos de embalagens primárias: sacos aluminizados de 22,68 kg ou de 11,34 kg ou latas de 11,34 kg, e, logo após, são acondicionadas em caixas de papelão para destinação final ao comprador (importador). Na descrição das etapas do processo industrial consta que o produto beneficiado é acondicionado em dois tipos de embalagens, sendo uma primária (saco ou lata) e a outra secundária (caixa de papelão) que acomoda as castanhas já embaladas.

(...)

De acordo com a descrição do processo produtivo (etapa PRO040 – Embalagem) apresentado pela interessada, na produção de 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 à 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 à etapa de vácuo. Em ambas as caixas de papelão (para saco e lata) estão descritas informações tais como: tipo de amêndoas, 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.**”

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.”

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte traz as seguintes alegações:

“A requerente tem como atividade a exportação de amêndoas em sacos e latas, e para que se possa efetuar a comercialização e entrega do seu produto, é necessário efetuar a sua proteção mediante a aquisição de insumos para esta finalidade, tais como as caixas de papelão e seus acessórios.

Desta forma, não merece prosperar o posicionamento adotado pela DRF de origem. Isto porque, a embalagem de transporte integra o custo de venda do produto e faz parte do processo industrial, que só tem seu fim com a aquisição do produto no consumidor final.

Deste modo, clarividente que a embalagem destinada ao transporte visa a conservação e a proteção do produto durante o trajeto até o seu destino final, evitando assim a ação de agentes externos e indesejáveis.

A se lembrar que trata-se de alimento para exportação, de forma que o despacho da mercadoria DEVERÁ ocorrer de forma a resguardar padrões de confiabilidade para consumo, objetivo este que só se atenderia através de adequada embalagem externa.

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 semiprocessados (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 e 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) Inspecção 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;”

O Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 (Itens 55 e 56) diz que não são passíveis de creditamento os gastos ocorridos após o encerramento do processo produtivo, “salvo exceções justificadas”, dentre as quais não estão as embalagens para transporte.

O transporte é uma fase posterior ao processo produtivo, isto não se discute, e não foi diferente a visão STJ no julgamento de um Agravo em uma ação na qual uma indústria de móveis também pede o reconhecimento do direito creditório na aquisição de embalagens para transporte (AgRg no REsp n.º 1.125.253/SC, Dje 27/04/2010):

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM

ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Esta decisão não é “diretamente” aplicável, não pelo fato não ser vinculante, mas por exigir que a operação de venda inclua o transporte do produto e o vendedor arque com os custos, o que levaria a análise para o Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que não é o caso.

Mas, mesmo assim, a trouxe à colação, pois é no Inciso II que se fundamenta e traz um condicionante que representa um importante diferencial na análise desta questão. Vejamos o que prescreve o dispositivo:

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 ...

Considera o STJ o transporte uma fase da operação de venda, havendo que ser considerados os insumos nela utilizados para proteção das mercadorias, pois, conforme diz o Ministro Relator em seu Voto, “Para se efetivar a entrega, necessário se faz o transporte e, para transportar preservando as características, necessário embalar as mercadorias”.

É a mesma condição que colocamos em nossas decisões: quando necessárias à preservação da integridade e qualidade dos produtos, enquadrando esta embalagens nas “exceções justificadas” de itens aplicados após o encerramento do processo produtivo, mas essenciais para a venda, a que eles são destinados.

Ocorre, no entanto, que, no caso concreto, estamos à vista de um produto que já se encontra devidamente protegido com sua chamada embalagem “primária” (o próprio contribuinte chama de embalagem “secundária” ou “externa” a de transporte).

Trata-se de castanhas de caju, embaladas em sacos metalizados ou em latas metálicas, de 18 litros. Isto não é o bastante para a preservação da sua integridade e qualidade ?? Se não, quais seriam estes agentes “externos ou indesejáveis” capazes de alterar as suas características, embaladas desta forma ??

Pela leitura dos dispositivos da Instrução Normativa MAPA Nº 36/2006, só se vê a descrição dos produtos e a realização de uma inspeção macroscópica, em embalagens e suportes de madeira (não no produto), buscando sinais ou sintomas de pragas. E, ainda que a inspeção fosse interna, microscópica, que “pragas” poderiam atingir as castanhas, dentro de sacos ou latas metálicas ??

Assim, a condicionante estabelecida pelo STJ e em nossas decisões, aqui não se verifica.

E não é pelo simples fato de ser uma indústria de produtos alimentícios que a decisão já é no sentido de admitir o crédito, pressupondo que a embalagem sempre atenderia a este requisito, conforme se demonstra com o Acórdão n.º 9303-011.613, de 21/07/2021, de relatoria do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.
CRÉDITOS.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, **desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto**, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR.

E este grifo não é meu; o Dr. Jorge Freire faz questão de colocá-lo, até na Ementa, “gizando” esta premissa também no Voto Conductor:

“Cediço que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. **Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.**”

As embalagens em discussão são “secundárias”, somente visando à maior facilidade no transporte (no caso das latas, acondiciona duas delas, de 18 litros), não sendo indispensáveis para a preservação da integridade e qualidade dos produtos, não havendo assim, o direito ao crédito nas suas aquisições.

À vista do exposto, voto dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas