



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10380.907958/2012-00
Recurso Voluntário
Acórdão n° **3301-009.492 – 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)**

Ano-calendário: 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° 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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n° 3301-009.488, de 16 de dezembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10380.907954/2012-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de PER/DCOMP transmitido para aproveitamento de crédito de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativa 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, 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 n.º 404/2004, proferindo-se despacho decisório para homologar parcialmente as compensações e indeferir o pedido de ressarcimento.

Ciente do despacho decisório, a contribuinte manifestou inconformidade, 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.

A DRJ 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 para repisar os argumentos de sua defesa inicial.

É o relatório

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 n.º 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 PROPOSITO 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 SEGUINTE 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 acepção 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 DICON, 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 embalagens 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 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.

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.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Fl. 7 do Acórdão n.º 3301-009.492 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10380.907958/2012-00