



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10875.904803/2012-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.389 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrente BRAZILIAN COLOR INDUSTRIA DE TINTAS E VERNIZES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA PELO STJ NO RESP 1.221.170/PR.

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 ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme fora decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE, SALVO EXCEÇÕES JUSTIFICADAS.

As embalagens para transporte, salvo exceções justificadas, não podem ser consideradas insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas, pois configuram dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa, Bruno Minoru Takii e Laura Baptista Borges, que davam provimento ao recurso.

Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Wilson Antônio de Souza Côrrea, Francisca Elizabeth Barreto, Bruno Minoru Takii, Laura Baptista Borges, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem descrever os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (fls. 1306/1310):

Trata o presente processo de PER/Dcomps, juntadas às fls. 05 a 12, baixadas para tratamento manual, referente a créditos de **COFINS Não Cumulativa - Mercado Interno, relativo ao 3º trimestre de 2005**, apurados na forma do artigo 3º, da Lei n.º 10.833/2003 e não utilizados, conforme artigo 21 da Instrução Normativa SRF n.º 600/2005.

A Interessada transmitiu, em 11/10/2007, um Pedido de Ressarcimento (fls. 09 a 12), onde solicitou créditos da **COFINS Não Cumulativa - Mercado Interno**, conforme quadro abaixo:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO	PERÍODO DO CRÉDITO	VALOR	DATA TRANSMISSÃO
08457.43810.111007.1.1.11-2831	3º Trimestre/2005	R\$ 155.417,11	11/10/2007

A Interessada pretende utilizar os referidos créditos para liquidar débitos referentes a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme Declaração de Compensação presente no processo em epígrafe, (fls. 05 a 08) relacionada a seguir:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO	VALOR A COMPENSAR	TRIB/CONTRIB.	DATA DE TRANSMISSÃO
31403.21049.280108.1.3.11-3909	R\$ 155.417,11	IRPJ	28/012008

Pela análise da documentação apresentada pela contribuinte, foi constatado que algumas aquisições relacionadas, que compuseram a base de cálculo para apuração de créditos, **não geram direito a créditos da COFINS**, em razão de não se tratar de insumos, nos termos definidos pela legislação aplicável à matéria, porquanto não são custos ou despesas **aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de produtos**, motivo pelo qual não foram considerados na apuração dos créditos (relacionados em planilha constante do Despacho Decisório sob análise).

Regularmente intimada a comprovar cópias das Notas Fiscais de devolução de vendas discriminadas na Ficha 12 do DACON, "*Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota de 7,6%*", a Interessada não logrou apresentar os comprovantes dos valores informados no DACON. Em função disso, essas despesas foram glosadas para fins de apuração de créditos da **COFINS** do período.

Em consulta ao sistema SIEF Web da Receita Federal, foi constatado que a contribuinte se utilizou de créditos referentes ao trimestre anterior para liquidar débitos referentes a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme Declarações de Compensação n.º 16111.32655.240707.1.3.11-2453, 09069.63953.301007.1.3.11-2028 e 08632.93890.270109.1.3.11-3491. Em função disso, o saldo de créditos informado na Ficha 17B do DACON, "*Saldo de Créditos do*

Mês Anterior”, também foi glosado para fins de apuração de créditos da COFINS do período.

Com base nas verificações constatadas, feitos todos os cálculos necessários, concluiu-se pelo **reconhecimento parcial** do crédito solicitado, no valor de **R\$ 138.789,19**, com a consequente homologação da compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

Inconformada, a contribuinte se defendeu dizendo que todos os produtos glosados foram utilizados como **material de embalagem**, conforme alínea ‘a’, inciso I do § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 404/2004, crédito amparado no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Entende que, por se tratar de empresa tributada pelo Lucro Real e ter vendido mercadorias a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus (ZFM), tem direito a usufruir da **alíquota zero** para as contribuições PIS e Cofins, ref. às receitas de vendas de produtos destinados ao consumo e à industrialização, conforme disposto na Lei n.º 10.996/2004, arts. 2º, parágrafos 1º e 2º.

Aduz ainda que, de acordo com o art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, somente são passíveis de compensação ou ressarcimento os créditos apurados na forma desse dispositivo, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência. Os demais créditos acumulados, como é o caso dos ref. a operações tributadas no mercado interno, não poderão ser objeto de compensação ou ressarcimento. Para tais créditos, a única alternativa é deduzi-los do montante das próprias contribuições.

Antes de finalizar, solicita ainda a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Encerra solicitando o reconhecimento do direito creditório.

Ao decidir sobre a manifestação de inconformidade (acórdão n.º **09-71.230**), a **1ª Turma da DRJ/JFA**, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente. Referida decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do

seu acabamento ou da sua utilidade adicional, razão pela qual não pode haver crédito sobre gastos com embalagem utilizada apenas para transporte de produtos.

Os seguintes excertos da decisão recorrida exprimem bem as razões de decidir do colegiado a quo:

Esclareça-se à defesa, que, para que todos os bens relacionados, cujos créditos foram glosados, sejam considerados **materiais de embalagem**, e, como tal, **insumos**, o material de embalagem deve se caracterizar como **embalagem de apresentação**, e representar fase final do processo produtivo, integrando o produto final destinado à venda.

Por outro lado, a **embalagem de transporte não pode ser considerada insumo**, visto que é incorporada ao produto apenas depois de concluído o processo produtivo e o transporte do produto não constitui etapa do processo de produção.

Nesse sentido dispõe o **Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018**, ao estabelecer que **não podem ser considerados insumos gastos com transportes de produtos acabados de produção própria** entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou **para entrega direta ao adquirente**, como **embalagens para transporte de mercadorias acabadas**.

Os bens cujo respectivo valor foi objeto da glosa efetuada, descritos nas notas fiscais relacionadas na planilha constante do Despacho Decisório (e constantes da Relação de Insumos apresentada pela contribuinte), na verdade, são embalagens de transporte que têm como função facilitar o acondicionamento e a segurança das mercadorias durante o transporte, sendo posteriormente separados do produto acondicionado, e então, reaproveitados ou descartados. Sendo, pois, mera embalagem para transporte, não compõe o produto fabricado.

Assim, os materiais de embalagem em questão não podem ser considerados insumos, à luz do disposto no Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018.

[grifos do original]

Não conformado com o entendimento esposado na decisão do colegiado a quo, o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1321/1326) no qual

- 1) afirma “*que todos os produtos glosados foram utilizados como material de embalagem, conforme alínea "a", inciso I do § 42 do art. 8.2 da IN SRF n.º 404/2004, crédito amparado no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003*”;
- 2) assegura que “*não se trata de material de transporte, porquanto o crédito glosado fora resultante de notas fiscais, cujo descrição do material é de embalagem para apresentação do produto, pois em sendo tintas, vernizes e correlatos, há a necessidade que seja acondicionado em embalagem como tambores, bombonas, caixas de papelão, bem como para cumprir a NBR 14725-3, se fez necessário despachar o produto em Kits para transporte aéreo, sendo portanto, imprescindível para a entrega do produto, e condição sine qua non para tal*”.
- 3) Por fim, destaca a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, cita o fato dela ter considerado ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e

404/2004 e transcreve ementa do que seria uma decisão deste Conselho (visto que traz informações que permitam identificá-la) em que se afirma o dever de ser reproduzir o que foi decidido pelo STJ.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

3. Do mérito

3.1. Do conceito de insumo

De acordo com a tese firmada pelo STJ no julgamento do 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”¹.

Trata-se de uma concepção intermediária quanto à abrangência do termo insumo, que fica entre a estabelecida pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (muito mais restritiva) e a prevista na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (bastante abrangente).

1

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=82073880&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=5&formato=PDF

Para fins de apuração do IPI, o conceito de insumo está intimamente relacionado àquilo que integra o produto (de acordo com o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”). Já pela legislação do IRPJ, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica aplicado ou consumido na produção ou na prestação de serviços como um todo (art. 290 e seguintes do Decreto nº 3.000/99 e art. 302 e seguintes do DECRETO Nº 9.580/2018).

Pela tese firmada pelo STJ, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, insumo, para fins de apuração das Contribuições para o PIS e COFINS, pela sistemática não cumulativa, é todo item (bem ou serviço) cuja subtração obstará a atividade empresarial ou implicaria em perda sensível da qualidade do produto ou serviço (critérios da essencialidade) ou, ainda, que por imposição legal ou pela particularidade de determinada cadeia produtiva não possa ser dissociado do processo produtivo (critério da relevância).

Em suma, somente podem ser considerados insumos geradores de crédito na apuração não cumulativa do PIS e COFINS, itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades, ou seja, deve estar comprovado que este item integra o processo de produção da pessoa jurídica.

Trazendo tais conceitos para a prática, significa dizer que mesmo itens que não são diretamente empregados aos bens e serviços podem gerar créditos. Não se pode olvidar, contudo, que quanto mais remota for a relação do item com o produto ou serviço maior será a necessidade de traçar sua relação, ainda que indireta, com a produção.

3.2. Da apuração de crédito da não cumulatividade sobre embalagens

Como se depreende do relatório deste acórdão, a controvérsia que ainda persiste em sede recurso voluntário cinge-se à glosa de créditos calculados sobre itens que a fiscalização, ao analisar o direito creditório da COFINS pela sistemática não cumulativa, pleiteados pela Recorrente no PER nº 08457.43810.111007.1.1.11-2831 (fls. 09/12), considerou como não enquadrados no conceito de insumo (DESPACHO DECISÓRIO - DRF/GUA/SEORT Nº 020/2013, às fls. 1224/1233). Para melhor compreensão, reproduzo a seguir as tabelas do despacho decisório em que estão relacionadas as notas fiscais de aquisição de itens e os valores sobre os quais foram calculados os créditos glosados:

Julho/2005

RAZÃO SOCIAL	NF	DATA	VALOR	DESCRIÇÃO
RAFT EMBALAGENS LTDA	29535	01/07/2005	11.312.00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2244	04/07/2005	1.281.00	CAIXA DE PAPELÃO 2255 ml
SAVAR IND. E COM. DE EMBALAGENS LTDA	39083	07/07/2005	5.200.00	CAIXA DE PAPELÃO 1/4
RAFT EMBALAGENS LTDA	29754	13/07/2005	11.480.00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
RAFT EMBALAGENS LTDA	29756	13/07/2005	5.692.50	TAMBOR LITOGRAFADO TR
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	10923	14/07/2005	115,50	KIT PL 01 - 1 DE 1 L (TRANSPORTE AÉREO)
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2323	19/07/2005	2.853.84	CAIXA PAPELÃO ONDULADO (4 X 3.6 L)
GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA	82571	21/07/2005	4.785.00	BOMBONA DE POLIETILENO (TRANSPORTE AÉREO)
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2351	25/07/2005	5.200.00	CAIXA PAPELÃO 1/4

RAFT EMBALAGENS LTDA	29892	26/07/2005	11.256,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	11164	27/07/2005	136,50	KIT D-5 C/ 5 DE 1 L {TRANSPORTE AÉREO}
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	11164	27/07/2005	77,00	KIT PL 01 -1 DE 1 L (TRANSPORTE AÉREO)
RAFT EMBALAGENS LTDA	30013	29/07/2005	11.312,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
VALOR TOTAL DAS GLOSAS			70.701,34	

Agosto/2005

RAZÃO SOCIAL	NF	DATA	VALOR	DESCRIÇÃO
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2380	01/08/2005	774,04	CAIXA PAPELÃO CATALISADOR PI WASH PRIMER
RAFT EMBALAGENS LTDA	30090	04/08/2005	11.200,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
RAFT EMBALAGENS LTDA	30090	04/08/2005	2.875,00	TAMBOR LITOGRAFADO TR
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2381	05/08/2005	954,00	CAIXA DE PAPELÃO 225 ml
SAVAR IND. E COM. DE EMBALAGENS LTDA	39520	08/08/2005	5.999,24	CAIXA DE PAPELÃO 1/4
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2397	09/08/2005	2.406,87	CAIXA DE PAPELÃO 100/150 ml
EMPLAS IND. DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA	42902	09/08/2005	347,20	BOMBONA PLÁSTICA (5 L)
RAFT EMBALAGENS LTDA	30160	09/08/2005	11.032,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	11400	10/08/2005	136,50	KIT D-5 C/ 5 DE 1 L {TRANSPORTE AÉREO}
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	11400	10/08/2005	91,00	KIT D-5 C/ 5 DE 1 L {TRANSPORTE AÉREO}
SAVAR IND. E COM. DE EMBALAGENS LTDA	11400	10/08/2005	115,50	KIT PL 01 -1 DE 1 L (TRANSPORTE AÉREO)
RAFT EMBALAGENS LTDA	30231	11/08/2005	2.932,50	TAMBOR LITOGRAFADO TR
RAFT EMBALAGENS LTDA	30271	15/08/2005	11.256,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
RAFT EMBALAGENS LTDA	30331	19/08/2005	11.200,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2437	23/08/2005	5.359,12	CAIXA PAPELÃO 1/4
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2466	25/08/2005	2.150,04	CAIXA DE PAPELÃO ONDULADO (4 x 3,6 L)
VALOR TOTAL DAS GLOSAS			68.829,01	

Setembro/2005

RAZÃO SOCIAL	NF	DATA	VALOR	DESCRIÇÃO
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	11797	01/09/2005	115,50	KIT PL 01 -1 DE 1 L (TRANSPORTE AÉREO)
RAFT EMBALAGENS LTDA	30428	01/09/2005	11.200,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
RAFT EMBALAGENS LTDA	30545	05/09/2005	2.932,50	TAMBOR LITOGRAFADO TR
SAVAR IND. E COM. DE EMBALAGENS LTDA	39976	05/09/2005	2.820,00	CAIXA DE PAPELÃO 100/150 ml
SAVAR IND. E COM. DE EMBALAGENS LTDA	39911	06/09/2005	5.993,00	CAIXA DE PAPELÃO 1/4
RAFT EMBALAGENS LTDA	30599	09/09/2005	11.144,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
RAFT EMBALAGENS LTDA	30693	15/09/2005	3.047,50	TAMBOR LITOGRAFADO TR
SAVAR IND. E COM. DE EMBALAGENS LTDA	40154	16/09/2005	5.866,64	CAIXA DE PAPELÃO 1/4
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	12152	21/09/2005	136,50	KIT D-5 C/ 5 DE 1 L {TRANSPORTE AÉREO}
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	12152	21/09/2005	77,00	KIT PL 01 -1 DE 1 L (TRANSPORTE AÉREO)
SLOTTER INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA	12152	21/09/2005	136,50	KIT D-5 C/ 5 DE 1 L {TRANSPORTE AÉREO}
RAFT EMBALAGENS LTDA	30783	21/09/2005	11.312,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
RAFT EMBALAGENS LTDA	30848	22/09/2005	2.875,00	TAMBOR LITOGRAFADO TR
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2585	26/09/2005	1.250,40	CAIXA DE PAPELÃO 225 ml
GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA	84504	28/09/2005	11.270,00	TAMBOR REDONDO LITOGRAFADO
ADVANCE EMBALAGENS LTDA	2595	30/09/2005	5.424,64	CAIXA DE PAPELÃO 1/4
VALOR TOTAL DAS GLOSAS			75.601,18	

Conforme fora relatado acima, a ora Recorrente, em sua manifestação de inconformidade contra a decisão da unidade origem da RFB, assegurou que tais itens serviram como embalagem para seus produtos, conforme a definição dada pela alínea "a" do inciso I do § 4º do art. 8º da IN SRF 404/2004, estando o respectivo crédito amparado pelo inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

Ao julgar as razões contidas na peça impugnatória, o colegiado a quo não deu provimento a elas. Em sua decisão, a câmara baixa esclareceu a diferenciação entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte, destacando, basicamente, que essas últimas são aplicadas após finalização da fabricação dos produtos. Destacou ainda que os bens cujo respectivo valor foi objeto da glosa efetuada enquadram-se no conceito de embalagens de transporte, *“sendo posteriormente separados do produto acondicionado, e então, reaproveitados ou descartados. Sendo, pois, mera embalagem para transporte, não compõe o produto fabricado”* (fls. 1310).

A Recorrente, de sua parte, assegura que os itens em questão não são embalagens de transporte, mas sim embalagens de apresentação de seus produtos. Em suas palavras, *“não se trata de material de transporte, porquanto o crédito glosado fora resultante de notas fiscais, cujo descrição do material é de embalagem para apresentação do produto, pois em sendo tintas, vernizes e correlatos, há a necessidade que seja acondicionado em embalagem como tambores, bombonas, caixas de papelão, bem como para cumprir a NBR 14725-3, se fez necessário despachar o produto em Kits para transporte aéreo, sendo portanto, imprescindível para a entrega do produto, e condição sine qua non para tal”*. (fls. 1324 – grifos nossos)

Posto o panorama, passo ao meu voto. Digo de início que apesar de a Recorrente alegar que os itens objeto da glosa são embalagens de apresentação, não há nada nos autos a corroborar essa afirmação. Na verdade, a julgar pelos dados contidos na tabela acima sou levado a concluir da mesma forma que o colegiado a quo; que se trata de materiais utilizados no acondicionamento dos produtos para transporte. As próprias razões de recursos remetem à conclusão de que se trata de itens empregados no transporte dos produtos. Basta observar os trechos grifados no parágrafo acima.

Sendo assim, a considerar o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do que fora definido pela decisão do STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR, não vejo como enquadrar os itens das tabelas acima na hipótese de creditamento prevista no inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.83/2003. Explico:

É preciso ter em mente que quando se tratar da hipótese de creditamento prevista no inciso II do *caput* do art. 3º, está a se abordar especificamente o conceito de insumo, ou seja, aqueles bens e serviços, que segundo se depreende da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, são utilizados na produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica (não confundir com o que é incorporado ao produto. Não é disso que se está falando). Em outras palavras, são itens que, ainda que não façam parte do produto ou serviço final, são essenciais ou relevantes para sua **produção ou prestação de serviços**.

Não se trata de refutar qualquer possibilidade de creditamento sobre gastos e despesas ocorridos após o término do processo produtivo. Ora, é possível que um dispêndio nessa circunstância se enquadre em outras hipóteses de creditamento previstas na lei. Mas aí, em regra, não se estará se falando do conceito de insumo e sim de outros dispêndios sobre os quais a lei prevê a apuração de crédito.

Já em relação aos insumos, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, ao analisar a repercussões do julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, conclui que apenas em hipóteses excepcionais gastos posteriores à

finalização do processo de produção ou de prestação enquadrar-se-ão como tal. Trata-se de posição a qual me filio.

Para que fique melhor esclarecido, transcrevo trecho em que referido parecer trata do assunto:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser 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.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

[...]

59. Assim, **conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(grifo nosso)

Diante disso, há que se concluir, que os gastos com embalagens para transporte não são se enquadram, a priori, como insumos para fins de apuração de créditos da COFINS. Somente em se tratando de exceções justificadas é possível o aproveitamento de créditos em relação a tais dispêndios.

No caso concreto, a recorrente informa que o itens objeto da glosa são imprescindíveis para a entrega do produto. **Porém, além dessa informação, não há nada nos autos a respaldar a essencialidade desses itens para garantia da integridade dos produtos, ou seja, não há nenhuma evidência de que subtraídos tais itens a distribuição dos produtos restaria inviabilizada ou que a sua incolumidade estaria severamente comprometida.**

Neste sentido, transcrevo a seguir a ementa de duas decisões da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Na primeira, seguindo a regra, decidiu-se pela impossibilidade de apuração de créditos em relação aos gastos com embalagens de transporte. Na segunda, o direito ao crédito foi reconhecido devido à constatação de que as embalagens seriam absolutamente essenciais para garantir a integridade do produto, dadas suas características:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

[...]

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, COMO EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os bens utilizados no processo produtivo, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas, nas quais não se enquadram as embalagens para transporte.

[...]

(Acórdão **9303-009.651**, de 16 de outubro de 2019, da – 3ª Turma da CSRF)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004

[...]

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, NÃO RETORNÁVEIS, ESSENCIAIS À GARANTIA DA INTEGRIDADE DO PRODUTO. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

As embalagens, ainda para transporte (desde que não retornáveis), essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo como as que acondicionam portas de madeira, algumas inclusive partes de móveis vertem sua utilidade diretamente sobre os bens em produção, os quais, sem elas, não se encontram ainda prontos para venda, gerando, assim, a sua aquisição, direito a crédito.

[...]

(Acórdão **9303-008.315**, de 20 de março de 2019, da – 3ª Turma da CSRF)

No mais, inegável que a análise feita pela fiscalização deu-se à luz da IN SRF nº 404/2004, já que ela ocorreu muito antes que fosse proferida a decisão no REsp 1.221.170/PR. Nesse sentido, não há que cogitar qualquer nulidade daquela decisão, já que pautada em norma plenamente vigente à época. Ademais, fato é que, no caso específico dos itens glosados, isso não trouxe qualquer prejuízo, pois, por tudo que fora tratado acima, mesmo sob os auspícios da decisão do STJ, tais bens não possuem a feição de insumo.

Por fim, acerca da menção *en passant* que a Recorrente faz à norma ABNT NBR 14725-3², dando a entender que os itens glosados destinar-se-iam a cumprir exigências da referida norma, digo que nada indica ser o caso. Ao se consultar esta norma, constata-se que seu escopo é estabelecer informações de segurança relacionadas a produtos químicos a serem

2

<https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?Q=UUxxclh6MVJnVy9yQTNXWks5bHRGMXRmYXd1c2hBT2JDUnc0T0lyY0ZOQT0%3d#>

incluída na rotulagem. No entanto, conforme informações das planilhas transcritas acima, os itens objeto da glosas não são etiquetas e rótulos.

Apenas a título de esclarecimento, como já consignei em votos anteriores, entendo que rótulos e etiquetas, sobretudo em produtos químicos, são sim insumos. Porém, não é esse o caso dos créditos glosados.

Diante disso, voto por manter as glosas realizadas pela fiscalização.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato