



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



**Processo nº** 13502.000620/2006-33  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-012.465 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CORDEBRAS LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS DE COFINS. GASTOS COM EMBALAGEM PARA  
TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As embalagens para estocagem ou transporte dos produtos acabados, por serem  
acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser consideradas  
como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade.

Tais bens não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo  
com a cadeia produtiva do Contribuinte. Parecer Cosit RFB nº 05, de  
17/12/2018.

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  
conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e  
Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o  
conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão n.º 3001-001.339, de 16/07/2020**, cuja ementa se transcreve a seguir:

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

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*

***INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.***

*Para fins de apuração de crédito de COFINS não-cumulativa, adota-se a interpretação intermediária quanto ao conceito de insumo, construída originalmente no CARF e objeto da decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise acerca da essencialidade/relevância do item pretendido.*

***INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.***

*O desconto de crédito previsto no VI do referido art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 exige a vinculação do bem à utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*Assim decidiu o colegiado:*

*Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: por unanimidade de votos, em reconhecer o direito creditório no que tange às despesas com (i) materiais de embalagem,*

*armazenagem, identificação e transporte, com exceção do tubo PAP e dos pallets; (ii) manutenção de máquinas e equipamentos; (iii) uniformes e equipamentos de segurança e proteção individual; e (iv) despesas de frete e carreto de transporte de insumos geradores de crédito (incluindo o frete na aquisição de embalagens e de peças para manutenção de máquinas e equipamentos) e, também por unanimidade de votos, manter a glosa quanto aos seguintes itens: (i) utensílios e ferramentas; (ii) capatazia e taxa de liberação de BL nas operações de exportação; (iii) encargos de depreciação de bens não utilizados na produção e (iv) tubo PAP. Por maioria de votos, acordam por reconhecer o direito creditório relativo aos pallets, vencido o conselheiro Luís Felipe de Barros Reche e, também por maioria de votos, manter as glosas no que tange às despesas com seguro no transporte da operação de venda, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora). Designado para redigir o voto vencedor quanto às despesas com seguro no transporte da operação de venda o conselheiro Marcos Roberto da Silva.*

Intimada o Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência no que diz respeito a “Concessão de crédito de PIS/COFINS não cumulativo como insumos dos valores relativos às embalagens para transporte”.

O Recurso Especial foi admitido, conforme despacho de fls. 660 a 663.

O Contribuinte foi intimado e não apresentou contrarrazões.

É o relatório em síntese.

## **Voto Vencido**

Conselheira Erika Costa Camargos Autran, Relatora.

## **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho.

*Dos arestos confrontados constata-se divergência jurisprudencial, haja vista que estando plasmada a similitude fática dos fatos apurados nos dois acórdãos, uma vez que ambas as decisões têm fundamentos quanto ao conceito de insumo no âmbito da sistemática da não –cumulatividade do PIS/COFINS, porém ainda que referidos acórdãos analisem o conceito de insumo sob os critérios adotados no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR se verifica que o acórdão recorrido entendeu que embora os 2itens representem, de fato, “embalagens de transporte”, ainda assim, atendem ao critério de essencialidade/relevância constante da decisão do STJ, visto que não há como se falar em comercialização dos produtos da recorrente sem que estes sejam devidamente transportados para o seu destino.*

Diante do exposto , conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

### **Do Mérito**

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito a “Concessão de crédito de PIS/COFINS não cumulativo como insumos dos valores relativos às embalagens para transporte”.

Inicialmente, destaco que a decisão recorrida usou o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos. Adotando o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

*“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 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, no que se refere a concessão de crédito de PIS/COFINS não cumulativo como insumos dos valores relativos às embalagens para transporte.

O acórdão recorrido assim decidiu:

***1.1. Materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte***

*Conforme descrito acima, a RFB não homologou os créditos relativos às aquisições dos seguintes itens: sacos, tubo PAP, fita pp, saco BD e pallets.*

*Sobre este tema, assim entendeu a DRJ:*

*Quanto aos créditos glosados relativos às aquisições de sacos, tubo PAP, fita pp, saco BD e pallets utilizados para embalar e proteger os produtos até o destino final, alega a interessada que não deve prosperar tal entendimento porque tais gastos são insumos. Além disso, em julgamento de*

*recurso relativo a mesma matéria, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Carf, conforme ementa de acórdão publicado na revista Valor Econômico Legislação e Tributos, edição de 06/04/2011, definiu que quaisquer custos ou despesas para a produção do bem ou prestação de serviço devem gerar crédito dessas contribuições.*

*(....)*

*Como já mencionado anteriormente, a legislação que rege a sistemática de incidência não-cumulativa da Cofins, como anteriormente transcrita, relaciona em seu art. 3º os créditos que poderão ser descontados da contribuição devida pela pessoa jurídica, relativamente a bens adquiridos para revenda e bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

**Conforme processo descritivo da interessada anexado às fls.392/395, depois de confeccionadas as bobinas, cordas e novelos — produto final, por conseguinte —, estes seguem para seção de embalagem.** *Da descrição efetuada fica evidente que os materiais empregados já mencionados não tem mais nenhuma relação com o produto fabricado, servindo apenas para permitirem arrumação e amarrações entre si para que não caiam quando plastificados, e em forma de fardos são colocados sobre os pallets que são posteriormente plastificados e transportados ao destino final.*

*Há total diferença entre as "embalagens de transporte" e as "embalagens de apresentação".*

*Do conteúdo dos dispositivos transcritos anteriormente, tem-se, de forma cristalina que: o material de embalagem é considerado insumo no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e como insumo, só se pode ter aqueles bens "que sofram 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*Portanto, as primeiras, "embalagens de transporte" que não integram o produto, não devem integrar a base de cálculo da contribuição, assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, sacos, embrulhos, pellets*

*e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Há que se ter como “embalagens de transporte” aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto.*

*E, as embalagens ou “embalagens de apresentação”, como sendo aqueles bens que seguem com o produto quando de sua comercialização, conferem-lhe características, forma, são responsáveis por sua identificação e por conseguinte, “que entram em contato direto com o produto”, lhes alterando a apresentação, têm função promocional e de valorização, em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, e como tais enquadram-se como insumos. Há que se ter como tal, aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também como aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.*

*Quanto aos demais produtos tais como tubo PAP, fita pp, para embalagem, não consta na descrição do processo produtivo e tampouco na manifestação de inconformidade evidência de que tais materiais sejam empregados em outra finalidade que não a do transporte do produto final ou em quantidade compatível com a venda a varejo, e portanto, não há como trata-las como insumos do processo de produção, sendo correta a glosa aplicada.*

*Assim, tendo ficado constatado que os pretendidos créditos se referiam a despesas com embalagens utilizadas para o transporte das mercadorias, não assiste razão à interessada, e os referidos gastos com embalagens utilizadas no caso em discussão não podem ser acolhidas como insumos, nos termos do art. 3º das Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e, por conseguinte, não dão direito a crédito a ser descontado do PIS e da COFINS, apurada pelo regime não-cumulativo.*

Como visto acima, a DRJ decidiu com base no entendimento restritivo de que “como insumo, só se pode ter aqueles bens “que sofram 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”.

O contribuinte, por seu turno, defende que “todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são insumos”.

Consoante analisado no tópico anterior, o STJ sedimentou entendimento intermediário, que nem acoberta aquele constante da decisão recorrida, nem acoberta a pretensão do recorrente. Como restou ali definido, para fins de definição do que seja insumo, não há que se exigir que o produto sofram desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (entendimento aplicado para o IPI), mas também não são todos os custos de produção e despesas operacionais que poderão ser enquadrados como tal. É necessário que reste demonstrado que tais custos e despesas sejam essenciais/relevantes para o processo produtivo da recorrente ou para atividade desenvolvida pela empresa.

No caso específico das embalagens analisadas, consta à fl. 38 a seguinte descrição:

f) Embalagem:

Cada bobina recebe um etiqueta de cartolina com o nome do produto e é envolvida por uma cinta de papel Kraft (capa), fixada por fita gomada.

As bobinas são acondicionadas duas a duas em sacos de papel Kraft, multifolhados, em caixas de papelão, ou em sacos plásticos transparente, fixadas por fita adesiva e fita de arquear, passando a constituir os fardos.

Os fardos são arrumados sobre paletes de madeira (50/60 fardos por palete) e envolvidos por filme stretch de 0,3 microns de espessura.

(....)

Consta, ainda, às fls. 392/395 a seguinte informação:

5. EMBALAGEM

Depois de confeccionados as bobinas, cordas e novelos seguem para a seção de embalagem onde:

Embalagem de bobinas:

1. Será colocado etiqueta nas ponta do fio no centro da bobina;
2. Será colocado a cinta presa com fita adesiva;
3. Será ensacada as bobinas, onde cada saco cabe 02 bobinas (chamado de fardo);
4. Será fechada a boca do saco com fita adesiva;
5. Será colocada fita plástica de arquear;
6. Será arrumado os fardos sobre pallets, fazendo amarrações entre si, de forma que não caia, quando for plastificado;
7. Plastificar o pallet com os fardos por completo (palletizar);

Embalagem de cordas:

1. Será plastificado cada rolo de corda individualmente;
2. Será arrumado os rolos de corda sobre pallets, fazendo amarrações entre si, de forma que não caia, quando for plastificado;
3. Plastificar o pallet com os rolos de corda por completo (palletizar);

Embalagens de Novelos:

1. Será plastificada casa novelo individualmente;
2. Será colocada em caixas;
3. Será arrumado as caixas de novelo sobre pallets, fazendo amarrações entre si, de forma que não caia, quando for plastificado;
3. Plastificar o pallet com as caixas de novelo por completo (palletizar);

Ao analisar a descrição acima, entendo que determinados itens de embalagem acima indicados (etiqueta, cinta, fita adesiva, saco, fita plástica de arquear, plástico para plastificar cada novelo ou rolo de corda individualmente), em razão das características dos produtos produzidos, findam por compor a parte final do próprio processo produtivo, visto que não há como se imaginar a comercialização de uma bobina, corda ou novelo, por exemplo, sem que esta esteja devidamente enrolada ou plastificada individualmente. E, quanto aos itens objeto de glosa por parte da fiscalização, entendo que os seguintes se enquadram nesta situação: sacos, fitas pp e saco BD.

Nesse contexto, penso que esses itens de embalagem não representam meras “embalagens de transporte”, mas findam por representar o que a decisão recorrida chamou de “embalagem de apresentação”, pois elas são responsáveis por tornar o produto apresentável e apto para a sua venda, de forma individualizada ou em fardos. Não há como se cogitar que um produto desta natureza seja vendido sem que esteja devidamente enrolado e embalado. Penso, portanto, que estes itens atendem ao critério de essencialidade/relevância para o processo produtivo da recorrente, bem como da atividade econômica desempenhada pela mesma.

O único item que, a meu ver, o contribuinte não logrou demonstrar a destinação dada é o tubo PAP (não há qualquer menção quanto ao seu uso), razão pela qual indefiro o direito creditório quanto ao mesmo.

De outro norte, quanto aos pallets, embora tais itens representem, de fato, “embalagens de transporte”, entendo que, ainda assim, atendem ao critério de essencialidade/relevância constante da decisão do STJ, visto que não há como se falar em comercialização dos produtos em questão sem que estes sejam devidamente transportados para o seu destino. Até porque, é certo que os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos produzidos, enquadrando-se, portando, no conceito de insumos sob a ótica da essencialidade/relevância.

Penso, portanto, que tais despesas encontram-se, de certa forma, relacionadas ao processo produtivo da recorrente, e que a sua subtração findaria por tornar simplesmente inútil a produção em si.

Nesse mesmo sentido, há diversas decisões do CARF, a exemplo das a seguir colacionadas, em que as despesas com embalagens e/ou pallets restaram admitidas para fins de creditamento de COFINS:

(....)

Nesse contexto, penso que deverão ser revertidas as glosas no que tange aos materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte, com exceção das despesas com tubo PAP, visto que o Recorrente não logrou demonstrar a destinação deste item.

Entendo que o Acórdão Recorrido não merece reparos. Devendo ser mantido conforme seus fundamentos.

Cito por fim algumas decisões desta Câmara Superior quanto a embalagens, senão vejamos:

**Acórdão: 9303-010.025**

**Número do Processo:** 13986.000148/2005-62

**Data de Publicação:** 27/02/2020

**Contribuinte:** RENAR MOVEIS LTDA

**Relator(a):** ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

**Ementa(s)**

**ASSUNTO:** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

**Período de apuração:** 01/04/2005 a 30/06/2005

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE. EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO**

*Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.*

*No presente caso devem ser acatados os créditos nas aquisições de embalagens de transporte, pois utilizadas na fase final do processo produtivo para proteger a integridade do produto.*

*Permite-se também o creditamento sobre os combustíveis e lubrificantes aplicados nos tratores, carregadeiras e empilhadeiras, os quais são utilizados diretamente no processo produtivo.*

**Acórdão (Visitado): 9303-011.500**

**Número do Processo:** 16403.000457/2008-87

**Data de Publicação:** 04/08/2021

**Contribuinte:** ZINGARO PARTICIPACOES EM EMPRESAS LTDA

**Relator(a):** ERIKA COSTA CAMARGOS AUTRAN

**Ementa(s)**

**ASSUNTO:** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

**Período de apuração:** 01/01/2007 a 31/03/2007

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

*O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.*

*No presente caso, a Contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, quais sejam: Embalagens (paletes), estrados e ripas utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção e bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos.*

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto a matéria suscitada pela Fazenda Nacional a respeito da “Concessão de crédito de PIS e da COFINS não cumulativo, como insumos, dos valores relativos às **embalagens para transporte**”, conforme passo a explicar.

O Acórdão recorrido entendeu que, embora os itens discutidos representem, de fato, “embalagens de transporte”, ainda assim, atendem ao critério de essencialidade e relevância constante da decisão do STJ, visto que não há como se falar em comercialização dos produtos da recorrente sem que estes sejam devidamente transportados para o seu destino. O provimento foi dado em relação aos “materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte, com exceção do tubo PAP e dos *pallets*”, utilizados para “embalar e proteger os produtos até o seu destino final”.

Verifica-se nos autos que o contribuinte, neste processo, é uma empresa dedicada “à produção, comercialização, importação e exportação de **cordoarias** (em bobinas e novelos), a partir de fibras naturais e de origem sintética”.

No Despacho Decisório que o Fisco informa o seguinte (fl. 371):

“20. Quanto aos valores correspondentes a R\$ 4.996,40, R\$ 15.095,71e R\$ 12.391,84, conforme planilha, à fl. 31, os mesmos representam "Materiais de Embalagem". Analisando-se os demonstrativos de notas fiscais, às fls. 35, 38 e 40, bem como as respectivas notas fiscais, vide fls. 147, 160, 172, 174, 179, 203, 204 (de forma exemplificativa) verifica-se que se trata de aquisição de tubo PAP, **fita gomada, película lisa, caixa cordex, caixa de papelão e palletes**”.

Na Manifestação de Inconformidade, o Contribuinte relata que a aquisição dos materiais de embalagem, armazenagem, identificação e transporte a RFB não homologou os créditos relativos às aquisições dos materiais, **alegando que os produtos se destinam apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos**, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização e **por serem utilizados após a conclusão do processo produtivo**, aplicados no produto já acabado, em bobinas e novelos de sisal, seriam meros facilitadores de acondicionamento e transporte, não devendo, desse modo, compor a base de cálculo dos créditos a ressarcir, porém não poderia prosperar tais argumentos.

Pois bem. O processo de embalagem encontra-se detalhadamente descrito às fls. 629/630 do Acórdão recorrido.

No entanto, entendo que pela análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos de PIS e da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Ressaltando que para se falar em insumo é necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a aplicação deles ao processo produtivo dos bens destinados à venda.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Quanto ao Parecer Cosit RFB nº 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva e considerando o critério acima, passo a analisar a matéria aqui discutida, reprisando que na decisão recorrida, garantiu o crédito de insumos relativo aos gastos com embalagens de acondicionamento.

Entretanto, discordo da decisão recorrida. Sobre o tema, o Parecer RFB/Cosit nº 5 (item 55, 56 e 59), se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS, nos seguintes termos:

#### **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 adquirente, 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** (...). (Grifei)

Como se vê, efetivamente as despesas com as “embalagens para transporte dos produtos, com a finalidade de armazenar ou transportar os produtos acabados, não se compreendem no conceito de insumos, pois são gastos efetivados após a finalização do processo de produção de **cordoarias**, a partir de fibras naturais e de origem sintética.

Ressalta-se que, não há qualquer elemento de prova nos autos demonstrando que, diferentemente como no caso de produtos hortifrutigranjeiros, de alimentos ou farmacêuticos (medicamentos), teríamos a obrigatoriedade legal e específica do setor (como exigência de órgãos públicos, fitossanitária, Anvisa, etc.), para utilização de tais embalagens objetivando garantir a qualidade final do produto acabado (acarretando uma substancial perda da qualidade na conservação dos seus produtos), levando-se em conta que isso não restou devidamente comprovado no processo. Assim, tais bens não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Em suma, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, regime não cumulativo, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço.

Isto posto, neste caso, assiste razão à Fazenda Nacional, pois a luz do decidido no Recurso Especial 1.221.170/PR e do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 2018, deve ser reformado o Acórdão recorrido nesta matéria, uma vez que **não geram crédito** de PIS e da COFINS os gastos efetuados com às aquisições de “embalagens para transporte, com a finalidade de armazenar ou transportar os produtos acabados (cordoarias, produzido a partir de fibras naturais e de origem sintética), por constituírem **gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto** para venda ou a prestação de serviço.

### Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **dar-lhe provimento**, devendo ser revertida a decisão recorrida quanto a matéria em debate, mantendo-se a glosa dos créditos relativos a gastos com embalagens de transporte, conforme decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos