MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13888.003888/2008-10

Processo nº	13888.003888/2008-10
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-008.051 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de janeiro de 2021
Recorrente	AJINOMOTO DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, 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", "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."

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS DE GERAÇÃO DE VAPOR. TRATAMENTO DA ÁGUA.

Os gastos com os produtos químicos adicionados à agua utilizada nas caldeiras geradoras de vapor, nos processos de aquecimento nas etapas de fermentação, isolação e purificação, intrínsecos ao processo produtivo da empresa, enquadram-se ao conceito de insumo.

Da mesma forma, os produtos utilizados no tratamento da água para retorno aos rios são relevantes por serem uma imposição legal (Resoluções CONAMA), igualmente se enquadrando no conceito de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos do PIS e da COFINS, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007 (ADI SRF nº 2/2003).

Recurso Voluntário Provido Em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao direito a crédito nas embalagens para transporte. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida. ii) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito em relação às despesas com a água utilizada no processo produtivo, despesas com o tratamento da água e energia térmica utilizada no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Silvio Rennan do Nascimento Almeida – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, sendo substituído pelo Conselheiro Paulo Regis Venter (suplente convocado).

Documento nato-digital

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativa relativa a receitas de exportação referente ao 4º Trimestre de 2005.

Como se depreende do Termo de Informação Fiscal (e-fls. 36/49) no qual se respaldou o Despacho Decisório, o crédito pleiteado foi parcialmente deferido, vez que a fiscalização glosou os créditos que no seu entendimento não se enquadravam no conceito de insumo. O entendimento fiscal foi respaldado na Instrução Normativa n.º 404/2002, adotando uma concepção mais restrita do conceito de insumo em consonância com o IPI. Os itens glosados foram os seguintes:

- **Gastos com embalagens de transporte**: a fiscalização considerou como insumo somente as embalagens de apresentação.

- **Água utilizada no processo produtivo**: somente 60% desses gastos foram considerados insumos, correspondente à parcela da água que é incorporada ao produto em fabricação, os outros 40% por se referir a à parcela da água que não é incorporada ao produto nem sofre alterações causadas pela ação direta sobre o produto durante o processo produtivo, não foram considerados insumos e tiveram seus valores glosados. Também foram glosados os produtos químicos aplicados à parcela da água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo.

- **Gastos com energia térmica**: por falta de previsão legal.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido (e-fl. 106)

Intimada desta decisão em 31/07/2014 (e-fl. 131), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 28/08/2014 (e-fl. 135/144) alegando, em síntese, que as glosas dos créditos de PIS e COFINS foram equivocadas vez que as despesas com embalagens para transporte, água utilizada no processo produtivo, produtos químicos aplicados à água, água que evapora antes de

Documento nato-digital

se incorporar ao processo produtivo e energia térmica são gastos essenciais a sua produção e se enquadram no conceito legal de insumo.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

A única questão sob litígio na seara administrativa é quanto à extensão do conceito de insumo, com a possibilidade da tomada do crédito da COFINS não cumulativa sobre os valores glosados pela fiscalização. Antes de adentrar em cada item, cabe fazer uma consideração geral quanto ao conceito de insumo à luz dos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 (PIS) e n.º 10.833/2003 (COFINS).

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*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*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. [12]

[1] A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: *"Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n° 10.637/02 e 10.833/03, **aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo**. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)"* (Número

Documento nato-digital

Cumpre mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*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***" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

> 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 SEGUINTES 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 realtivos 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. (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

---

do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

[2] Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS **não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final***." (grifei)

Documento nato-digital

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

> (...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, 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." (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

> CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

À luz deste conceito, cabe primeiramente apontar que a Recorrente se dedica às atividades de comércio, indústria, importação e exportação de produtos alimentícios, químicos,

Documento nato-digital

para a agricultura e de suplementos para nutrição animal, dentre outras atividades identificadas na Cláusula 3ª de seu Contrato Social:

> CLAUSULA 3ª- DO OBJETO SOCIAL
>
> 1. O comércio, indústria, importação e exportação de produtos alimentícios.
>
> 2. O comércio, indústria, importação e exportação de produtos químicos em geral.
>
> 3. O comércio, indústria, importação e exportação de produtos para a agricultura.
>
> 4. O comércio, indústria, importação e exportação de ingredientes e suplementos para a nutrição animal.
>
> 5. A representação comercial de produtos alimentícios, químicos em geral, para a agricultura, farmacêuticos, ração e produtos para a nutrição animal.
>
> 6. A prestação de serviços e análises laboratoriais.
>
> 7. A participação em outras sociedades, na qualidade de quotista ou acionista.

Diante deste cenário, passa-se a análise de cada item glosado pela fiscalização.

I – EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

Neste ponto, a fiscalização entendeu por não reconhecer o crédito sobre os itens utilizados como embalagens para transporte pela Recorrente, por entender que esses bens não se enquadram no restritivo conceito de insumo. Nos termos do Termo de Informação Fiscal:

> (...) verificamos que os materiais de embalagem a seguir identificados **enquadram-se no conceito de embalagens de transporte, como já discorrido no item 11, visto que não se integram aos produtos fabricados, mas se destinam tão-somente ao transporte destes, como informado às fls. 26 (item 2)**, e por isso não podem compor a base de cálculo dos créditos da Cofins. (e-fl. 39 - grifei)

O Termo de Constatação Fiscal lavrado na fase de fiscalização identificou quais são essas materiais, dentre chapas papelão, filmes de cobertura, filmes strech e pallets:

> 2) Sobre os materiais de embalagem:
>
> Resposta — Os materiais que não se incorporam aos produtos finais durante o processo de fabricação, que não contêm indicações promocionais destinadas à valorização dos produtos, mas **que se destinam ao transporte destes são: Chapa Papelao Ondul 1,1x1,1m Ref.10942, Chapa Papelao Ondul 1,2x1,0m Ref.onda 2, Chapa Papelão 1,20x2,20m, Filme Cobertura para Paletiz 1600x80m, Filme Strech para Paletizacao 500x25 HLm, Filme Strech para Paletizacao 50x30 HLm, Filme Strech para Paletizacao 50x40 HLm, Pallet madeira 1,0x1,2x0,12m Dpi Face, Pallet madeira 1,1x1,1x0,10m Dpi Face, Pallet Madeira 1,20x1,00x0,13m Dupla Face, Pallet Pinus 1,0x1,0m (tabuas 08+03), Pallet Pinus 1,0x1,2 Dupla Face 9 tabuas, Pallet Pinus 1,0x1,2m - 4 Entr DO Face, Pallet Pinus 1,1x1,1m Exportacao 1 Face, Pallet Pinus 1,1x1,2 Dupla Face, Pallet Pinus 1,1x1,2 Dupla Face 9 tábuas.** (e-fl. 29 - grifei)

Contudo, como visto, esse entendimento restritivo do conceito de insumo foi ultrapassado, sendo que mesmo as embalagens para transporte podem ser admitidas como insumos, em conformidade com o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça e por

Documento nato-digital

este CARF. Nesse sentido, vejamos a título exemplificativo algumas manifestações recentes deste Conselho:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018. PIS. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS. **Como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, é se se reconhecer o crédito quanto às embalagens (pallets).** (Processo 10183.905478/2011-41 Data da Sessão 18/06/2020 Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos Acórdão 9303-010.474 - grifei)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 (...) NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa. **GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com embalagens para transporte do dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.** (Acórdão 3003-001.456, Data da Sessão 16/10/2020 Relatora Ariene d'Arc Diniz e Amaral - grifei)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. **PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados 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**. (...)(Acórdão 3301-008.922 Data da Sessão 24/09/2020 Relator Salvador Cândido Brandão Junior - grifei)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser

Documento nato-digital

> reproduzida no âmbito deste conselho. (...) **CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições**. (Acórdão nº 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória. **EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais**. (...) (Acórdão 3201-007.171. Data da Sessão 27/08/2020 Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - grifei)

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que "*diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto"* cuja *"falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência*".

E aqui importante salientar que desde a manifestação de inconformidade a Recorrente buscou evidenciar que todos os materiais são descartáveis ou de duração curta, não sendo ativáveis. Como indicado na Manifestação de Inconformidade e reiterado no Recurso Voluntário (e-fl. 143):

> Os Pallet's, usados internamente como estoques de produtos esses sim podem ser considerados como "Embalagem de Transporte", como considera a fiscalização, porque os Pallet's permanecem dentro da empresa servindo somente para movimentação do produto e não acompanha a mercadoria.
>
> **O Pallet utilizado pela empresa esse compõe o custo final do produto também totalmente descartável e obrigatório na operação de exportação exigência das legislação aduaneira.**
>
> **As chapas de papelão onduladas são usadas para revestimentos de container e também podemos considerar como embalagem devido a característica de não devolução porque também e descartável.**
>
> **Os Filmes Strech é utilizado como embalagem para embalar todo o material destinado à exportação junto com o Pallet para garantia do produto.** (e-fl. 83 - grifei)

Documento nato-digital

Com isso, cabe ser dado provimento ao recurso nesse ponto para estornar as glosas dos créditos referentes aos itens de embalagens para transporte (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech).

II – ÁGUA UTILIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO E DESPESAS COM O TRATAMENTO DA ÁGUA

A própria fiscalização, no Termo de Informação Fiscal, evidenciou como a água é utilizada no processo produtivo da empresa, utilizando de produtos químicos para geração de vapor, entendendo que não caberia o crédito exclusivamente por se respaldar no conceito restritivo de insumo, exigindo uma ação exercida diretamente sobre os produtos:

> 15. A água que é utilizada nos processos produtivos da empresa, unidades matriz e filial, recebe inúmeros produtos químicos para garantir sua qualidade (ver fls. 24 - item 4 e fls. 26 - item 1). Inicialmente parte será utilizada nas caldeiras para produção de vapor, e a outra nos processos de fermentação, isolação e purificação. Ao final, 40% (quarenta por cento) da água será descartada, retornando ao rio, e os outros 60% (sessenta por cento) irão compor o fertilizante nitrogenado. **Os gastos com os produtos químicos acrescentados à água para a geração de vapor não se subsumem ao conceito de bens utilizados como insumos, porque a alteração sofrida pela água do estado liquido para o gasoso não se dá por causa da ação exercida diretamente sobre os produtos em fabricação, mas em etapa anterior, ou seja, é transformada em vapor para ser utilizada nos processos de aquecimento nas etapas de fermentação, isolação e purificação**. Assim, os gastos com os produtos químicos relacionados à geração de vapor, a seguir listados, não podem compor a base de cálculo do crédito da Cofins. (e-fl. 42 - grifei)

Quanto ao tratamento da água, entendeu a fiscalização que os 40% que retornaram para os rios, por não sofrerem desgaste, dano, ou perda da propriedade física ou química, não foram considerados insumos:

> 16. Por sua vez, dos **gastos tidos com a água e seu tratamento**, 60% geram direito a crédito, pois irão compor o fertilizante nitrogenado, **mas os outros 40% não, pois não foram incorporados e nem sofreram o desgaste, dano ou perda de propriedades fisicas ou químicas, para poderem ser considerados como insumo**s. Desta forma, as bases de cálculo relacionadas a esses gastos serão reduzidas em 40% (...) (e-fl. 44 - grifei)

No termo de constatação fiscal fica clara a forma de utilização da água no processo produtivo e o retorno de 40% para os rios:

> 1) Sobre a utilização da agua nos processos produtivos da empresa (matriz e filial):
>
> Resposta — **Inicialmente a agua é utilizada em processos intermediários (fermentação, purificação e na produção de vapor). Após estes processos, 40% da agua é descartada, retornando ao rio**, e os outros 60% serão utilizados para produzir os fertilizantes, incorporando-se a estes. A agua que é utilizada no processo produtivo recebe os produtos químicos constantes da lista em anexo, que são utilizados exclusivamente para o seu tratamento. (e-fl. 29 - grifei)

Primeiramente, quanto a água utilizada em forma de vapor, a própria descrição da fiscalização evidencia a relevância da água para o processo produtivo da pessoa jurídica, no processos de aquecimento nas etapas de fermentação, isolação e purificação. Constitui-se,

Documento nato-digital

portanto, de "*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo*" sendo, portanto, essencial, enquadrando-se no conceito de insumo.

Por sua vez, a água que retorna para a natureza precisa de tratamento após passar pelo processo de produção por exigência normativa dos próprios órgãos ambientais. Trata-se de despesa para o tratamento de efluentes, cuja relevância já era reconhecida pelo CARF por se tratar de uma imposição legal:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 (...) **BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS**. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. **Em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, por imposição legal, tais como o tratamento de efluentes, ensejam direito ao creditamento na apuração das contribuições não-cumulativas**. (...) (Processo 16349.000282/2009-91 Data da Sessão 16/10/2019 Relator Rodrigo da Costa Possas Nº Acórdão 9303-009.655 - grifei)

Com efeito, à época dos fatos geradores já estava vigente[3] a Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente - CONAMA nº 313/2002 que, ao criar o Inventário Nacional de Resíduos Sólidos Industriais, exigiu que as indústrias realizassem o tratamento dos resíduos existentes ou gerados no curso da atividade industrial, inclusive para a obtenção do licenciamento ambiental[4]. Igualmente estava vigente a Resolução CONAMA n.º 357/2005 que estabelecia diretrizes específicas para o tratamento da água antes de seu lançamento nos corpor de água:

> Art. 24. **Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados, direta ou indiretamente, nos corpos de água, após o devido tratamento e desde que obedeçam às condições, padrões e exigências dispostos nesta Resolução e em outras normas aplicáveis.**
>
> Parágrafo único. O órgão ambiental competente poderá, a qualquer momento:

[3] Cumpre mencionar que em 2010 (e, portanto, após a ocorrência dos fatos geradores envolvidos neste processo), foi promulgada a Lei n.º 12.305/2010 que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, regulamentada pelo Decreto n.º 7.404/2010. Os referidos diplomas normativos deram ainda maior ênfase à necessidade de gestão dos resíduos sólidos produzidos não apenas pela indústria, mas por quaisquer pessoas físicas ou jurídicas que gerem resíduos. Nos termos do art. 35 do referido Decreto, a gestão dos resíduos sólidos compreende a "não geração, redução, reutilização, reciclagem, tratamento dos resíduos sólidos e disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos", nesta orem de prioridade.

[4] Art. 1o Os resíduos existentes ou gerados pelas atividades industriais serão objeto de controle específico, como parte integrante do processo de licenciamento ambiental.
Art. 2o Para fins desta Resolução entende-se que:
I - resíduo sólido industrial: é todo o resíduo que resulte de atividades industriais e que se encontre nos estados sólido, semi-sólido, gasoso - quando contido, e líquido - cujas particularidades tornem inviável o seu lançamento na rede pública de esgoto ou em corpos d`água, ou exijam para isso soluções técnica ou economicamente inviáveis em face da melhor tecnologia disponível. Ficam incluídos nesta definição os lodos provenientes de sistemas de tratamento de água e aqueles gerados em equipamentos e instalações de controle de poluição.
II - Inventário Nacional de Resíduos Sólidos Industriais: é o conjunto de informações sobre a geração, características, armazenamento, transporte, tratamento, reutilização, reciclagem, recuperação e disposição final dos resíduos sólidos gerados pelas indústrias do país. (...)
Art. 8o As indústrias, a partir de sessenta dias da data de publicação desta Resolução, deverão registrar mensalmente e manter na unidade industrial os dados de geração e destinação dos resíduos gerados para efeito de obtenção dos dados para o Inventário Nacional dos Resíduos Industriais."

Documento nato-digital

> I - acrescentar outras condições e padrões, ou torná-los mais restritivos, tendo em vista as condições locais, mediante fundamentação técnica; e
>
> II - exigir a melhor tecnologia disponível para o tratamento dos efluentes, compatível com as condições do respectivo curso de água superficial, mediante fundamentação técnica. [5]

Trata-se, portanto, de uma exigência legal o tratamento da água antes de seu retorno para os corpos de água (rios), sendo que as despesas com esse tratamento se enquadram no conceito de insumo,

Cumpre mencionar que, nesse sentido, já se manifestou esse Conselho em outro processo de interesse da Recorrente, tanto quanto a água vapor, como quanto ao tratamento de água:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 (...) PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS DE GERAÇÃO DE VAPOR. INSUMO. ENQUADRAMENTO. **Os gastos com os produtos químicos adicionados à agua que será utilizada nas caldeiras geradoras de vapor, visando atender os processos de fermentação e secamento, intrínsecos ao processo produtivo da empresa, enquadram-se como insumo**.
>
> ÁGUA E SAIS PARA SEU TRATAMENTO. IMPOSIÇÃO PELA ANVISA. INSUMO. ENQUADRAMENTO. **Os sais, tais como hipoclorito de sódio e sulfato de alumínio, utilizados como desinfetantes da água utilizada tanto para a produção de fertilizante quanto na água adicionada às caldeiras geradoras de vapor enquadra-se como insumo**. (Acórdão 3002-000.901. Data da Sessão 16/10/2019 Relatora Larissa Nunes Girard - grifei)

Com isso, cabem ser revertidas as glosas relacionadas às despesas com água utilizada no processo produtivo e com o tratamento da água para retorno ao rio, cabendo ser integralmente garantido o crédito pleiteado pelo sujeito passivo nesse item.

III – ENERGIA TÉRMICA

Quanto à energia térmica, entendeu a fiscalização que somente após 2007 caberia ser tomado o crédito, após a alteração legislativa dada pela Lei n.º 11.488/2007:

> 17. A empresa calculou créditos da Cofins sobre os **gastos efetuados com a aquisição de energia térmica, na forma de vapor de alta pressão**, neste trimestre, mas até 14/06/2007 somente permitia-se calcular créditos sobre os gastos com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa, conforme inciso III do art. 3° da Lei 10.833, de 2003. **Somente a partir de 15/06/2007, com a nova redação do inciso III dada pela Lei 11.488, de 2007, é que se permitiu calcular créditos também sobre os gastos com energia térmica, inclusive sobre a forma de vapor**. (e-fl. 45 - grifei)

Contudo, o referido dispositivo somente foi incluído para admitir a tomada de crédito de energia térmica quando não utilizada como insumo no processo produtivo, não prejudicando a tomada de crédito quando essa energia se enquadrar no conceito de insumo.

É o que bem traçou o Conselheiro José Fernandes do Nascimento quando da relatoria do Acórdão n.º 3302-004.595, de julho de 2017, com fulcro no Ato Declaratório Interpretativo n.º 2/2003:

[5] Dispositivo atualmente revogado pela disciplina trazida pela Resolução 430/2011.

Documento nato-digital

> Cabe ressaltar, por oportuno, que no período de apuração dos créditos objeto da presente lide, só havia previsão de apropriação de créditos sobre custos na aquisição de energia elétrica. A extensão para a energia térmica somente ocorreu a partir de 15/6/2007, data da vigência da Lei 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 3º, III, da Lei 10.833/2003.
>
> Acontece que a interpretação da anterior e nova redação do citado preceito legal, leva a conclusão que **ele institui o direito de crédito sobre aquisição de energia elétrica, quando ela não é utilizada como insumo produção, ou seja, quando utilizada nas demais atividades do contribuinte. Se caracterizada como insumo de produção, o fundamento do direito de apropriação de crédito encontra-se estabelecido no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, vigente desde a instituição do regime não cumulativo. Esse é, inclusive, o entendimento da própria administração tributária, que se encontra explicitado Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 2/2003, cujos excertos pertinentes seguem transcritos**:
>
> > Art. 1º A partir de 1º de dezembro de 2002, as pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep poderão descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à:
> >
> > I - venda; e
> >
> > II - prestação de serviços.
> >
> > [...]
> >
> > Art. 3º Para os fatos geradores da contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, ocorridos em dezembro de 2002 e janeiro de 2003:
> >
> > I - a receita decorrente da venda de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica integra a respectiva base de cálculo;
> >
> > **II - não poderá ser descontado:**
> >
> > **a) o crédito do PIS/Pasep calculado em relação ao valor da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, exceto quando se tratar de insumo utilizado na forma prevista no art. 1º;** e [...] (grifos não originais).
>
> **Assim, de acordo com a definição de insumo aqui adotado, inequivocamente, o custo de aquisição do referido combustível gera direito a crédito da Cofins.** (grifei)

Nesse mesmo sentido, admitindo o crédito de energia térmica quando enquadrado no conceito de insumo mesmo antes da redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, vejamos outras manifestações deste Conselho:

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Constatada omissão no acórdão, no tocante a ponto em que o Colegiado deveria pronunciar-se de ofício, acolhem-se os embargos, sem efeitos infringentes, para que seja sanado o vício apontado, acrescentando-se as razões para manter a decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006 COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL. INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS. Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais ao processo produtivo. **Os efeitos do art. 18, inciso III, da Lei nº 11.488/2007, vigente a**

Documento nato-digital

> **partir de 15/06/2007, concernente aos créditos no consumo de energia térmica da pessoa jurídica, não alcança as aquisições de utilidades empregadas na atividade produtiva como insumo, previsto desde a publicação da Lei nº 10.833/03.** Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006 COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL. INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS. Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais ao processo produtivo. **Os efeitos do art. 17, inciso IX, da Lei nº 11.488/2007, vigente a partir de 15/06/2007, concernente aos créditos no consumo de energia térmica da pessoa jurídica, não alcança as aquisições de utilidades empregadas na atividade produtiva como insumo, previsto desde a publicação da Lei nº 10.637/02.** (Acórdão n.º 3201-004.617 Data da Sessão 12/12/2018 Relator Paulo Roberto Duarte Moreira - grifei)
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006 REGIME NÃO CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. 1. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, enquadram-se na definição de insumo tanto a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, que integram o produto final, quanto aqueles bens ou serviços aplicados ou consumidos no curso do processo de produção ou fabricação, mas que não se agregam ao bem produzido ou fabricado. 2. Também são considerados insumos de produção ou fabricação os bens ou serviços previamente incorporados aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo de produção ou fabricação, desde que estes bens ou serviços propiciem direito a créditos da referida contribuição. ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. **Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos da Cofins, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007** (ADI SRF nº 2/2003). (...) (Acórdão n.º 3302-005.402 Data da Sessão 18/04/2018 Relator Walker Araujo - grifei)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO. Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte. **CRÉDITO. ENERGIA TÉRMICA. INSUMO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE. Os dispêndios na aquisição de gás amônia e gás freon utilizados na produção de energia térmica consumida no processo produtivo permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa, observados os demais requisitos da lei.** (Acórdão n.º 3201-006.004. Data da Sessão 23/10/2019 Relator Helcio Lafeta Reis - grifei)

No presente caso, a energia térmica (vapor de alta pressão) é utilizada para o funcionamento do maquinário, conforme informado pela empresa na Manifestação de Inconformidade abaixo transcrita, e reiterada no seu Recurso Voluntário (e-fl. 144):

> Com relação ao vapor vale salientar que todo o processo de secagem de nossos produtos estão diretamente ligados aos processos de caldeira e também mediante a utilização de vapor. (e-fl. 88)

Trata-se, portanto, de elemento essencial para a própria produção, inerente ao processo produtivo, se enquadrando, portanto, ao conceito de insumo.

Documento nato-digital

Nesse sentido, cabem ser revertidas as glosas sobre a energia térmica utilizada no processo produtivo, cabendo ser integralmente garantido o crédito pleiteado pelo sujeito passivo nesse item.

IV – CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes ***(i)*** aos itens de embalagens para transporte (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech); ***(ii)*** às despesas com água utilizada no processo produtivo e com o tratamento da água para retorno ao rio; e ***(iii)*** energia térmica utilizada no processo produtivo. Por se tratarem das únicas glosas realizadas pela fiscalização no presente processo, cabe ser integralmente garantido o direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator desginado.

Com a devida vênia, divergi da ilustre Relatora especificamente quanto aos créditos de embalagens de transporte utilizados na venda da mercadoria.

Tema corriqueiro neste Colegiado com decisões controversas. Parte das decisões entendem que as embalagens utilizadas, ainda que não sejam caracterizadas como “embalagem de apresentação", geram direito ao desconto de créditos por serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

Entretanto, me filio à segunda corrente, que entende pela impossibilidade do desconto de 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, como destacado inclusive nos autos processuais.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 deixou claro seu entendimento pela impossibilidade de desconto de créditos relativos a embalagens utilizados unicamente no transporte de mercadorias, conforme segue:

> “5. **GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**
>
> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso ll do *caput* do art. 3º da Lei ns 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[6], como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas;** c) contratação de transportadoras."

A verdade é que para se entender pela possibilidade do desconto de crédito na etapa puramente comercial da empresa, ou se aceita que os créditos podem ser tomados em relação à "atividade econômica" da empresa, ou que a operação de venda em si faria parte do processo produtivo.

Não procedem nenhuma das teses.

A primeira, porque a decisão do STF é clara quanto à possibilidade de desconto de créditos relativos aos insumos utilizados no **processo produtivo**, sendo este um dos aspectos mais marcantes da decisão tomada.

A própria legislação[6] faz constar clara previsão da necessidade de utilização dos insumos "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", demonstrando que, atividades fora desta etapa produtiva, não gerariam direito ao desconto de créditos da não cumulatividade.

Admitir a possibilidade do desconto de créditos em relação à "atividade econômica" do contribuinte, de forma contrária à Lei (e à própria decisão do STF[7]), abre

---

[6] Lei nº 10.833, de 2003:
"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
[...]
II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;"

[7] Apesar do termo "atividade econômica" constar na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, fica claro que a abrangência do entendimento do STJ é relativo ao "processo produtivo" da empresa, inclusive rejeitando a possibilidade de desconto de créditos relativos a atividades meio, como despesas de seguros, viagens, telefone, comissões, etc.
O PN Cosit nº 5/2018 tornou cristalina a interpretação do alcance da decisão conforme abaixo transcrito:
Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018:
"15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.
16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados ò venda".
17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos 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.
18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados

Documento nato-digital

margem para interpretações não previstas no decidido no âmbito do REsp nº 1.221.170/PR, afinal, o raciocínio permitiria o aproveitamento de créditos inclusive de despesas administrativas, contábeis, jurídicas, ou mesmo por empresas puramente comerciais o que, como se sabe, não foram previstas no julgamento do repetitivo e não possuem previsão legal para tanto.

A segunda tese, de que as embalagens de transporte seriam utilizadas no processo produtivo, também não merece acolhida, afinal, como admitir a aplicação de um **insumo** ao **produto pronto**?

O ponto final do processo de produção é claro, a finalização do produto, da forma que será comercializado (daí o motivo de embalagens de apresentação permitirem o aproveitamento do crédito). Qualquer dispêndio realizado a partir da finalização do bem a ser vendido será considerado "gasto posterior ao processo produtivo", não passível de desconto de créditos da não cumulatividade, salvo nas exceções previstas (como nas imposições legais).

Desta forma, não sendo as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, mas sim em etapa puramente comercial da empresa, após a finalização do bem destinado à venda, não devem ser admitidos créditos relativos a esses dispêndios.

Admito que a jurisprudência deste Conselho tem remado em direção oposta ao ora defendido. Com a máxima vênia, me parece que que as decisões estão demasiadamente centradas na verificação do atendimento aos critérios da "essencialidade" e "relevância", que, de fato, são plenamente atendidos. Entretanto, foge à discussão de forma recorrente a essencialidade **ao processo produtivo**, não sendo objeto de verificação se as despesas são essenciais às atividades da empresa ou à prestação de serviços ou produção/fabricação de bens destinados à venda, como expressamente previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, motivo pelo qual o crédito por vezes é concedido, mesmo não estando enquadrado na hipótese normativa.

Compartilha desse entendimento o Acórdão nº 3002-001.218, de relatoria da i. Conselheira Larissa Nunes Girard:

> "**Acórdão nº 3002-001.218**
>
> Sessão de 8 de abril de 2020
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007
>
> REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULANTE. Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170. PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/COFINS o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração imporia na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

---

com a industrialização {"água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade {"veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões").

Documento nato-digital

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. NÃO ENQUADRAMENTO.

Não se enquadra como insumo, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o gasto na aquisição de embalagem para transporte por ser adicionada após concluído o processo de produção do bem."

Pelo exposto, VOTO por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo da Relatora somente quanto aos créditos relativos às embalagens de transporte, permanecendo o provimento nos itens ***(ii)*** às despesas com água utilizada no processo produtivo e com o tratamento da água para retorno ao rio; e ***(iii)*** energia térmica utilizada no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

Documento nato-digital