



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.909441/2011-27  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-012.488 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 18 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ADUBOS SUDOESTE LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS DE PIS. GASTOS COM EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As embalagens para acondicionamento, estocagem ou transporte dos produtos (adubos e fertilizantes), 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, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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 interpostos pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-007.398**, de 28/01/2020 (fls. 293/305), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Do PER/DCOMP

Trata o presente processo de PER/DCOMP's, em que o Contribuinte postula Ressarcimento e Compensação de créditos de PIS, regime não-cumulativos (mercado interno), com débitos próprios, referente ao 3º trimestre de 2007.

No procedimento fiscal de análise dos aludidos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimentos e das correspondentes Declarações de Compensações (PER/DCOMP), a DRF em Goiânia (GO) homologou parcialmente o pleito da Contribuinte, nos termos do Relatório Fiscal de Auditoria de Crédito (fls. 29/59) e do Despacho Decisório (eletrônico) de fls. 219.

Consta do Relatório Fiscal, em resumo que, a Fiscalização apurou que determinadas operações realizadas não dariam direito a crédito, dentre elas as seguintes: (i) frete sobre compras de insumos; (ii) frete de transferências entre estabelecimentos da própria empresa (mesma PJ); (iii) material reputado como de uso ou consumo, entendidas como em relação às **embalagens para acondicionamento dos produtos**, às análises laboratoriais e aos materiais de segurança, obrigatórios para o manuseio dos produtos fabricados; (iv) armazenagem e desestiva de produtos importados à alíquota zero (adubos, fertilizantes e suas matérias-primas), e (v) despesas de aluguéis contratados com pessoas físicas.

Assim, por reconhecer apenas parte dos créditos, homologou parcialmente as compensações declaradas e exigindo aquilo que foi considerado como compensação indevida.

### Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresenta sua Manifestação de Inconformidade de fls. 3/17 (anexa documentos), relatando em síntese, que todos os bens ou serviços cuja glosa deve ser desfeita e o creditamento, restabelecido, pelos seguintes motivos:

- sobre os fretes na aquisição de insumos: defende que são necessários e indispensáveis às atividades da empresa, devem ser considerados insumos à atividade produtiva; manteve os mesmos argumentos ao tratar do frete de transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

- do crédito sobre os serviços de armazenagem e desestiva (descarga), alega que a armazenagem é necessária porque evita a ocorrência de fatores danosos aos produtos adquiridos, a desestiva de adubos e fertilizantes, tais serviços são especializados, sendo prestado somente por empresas devidamente habilitadas em carga e descarga de navios;

- por fim, acerca dos materiais glosados de uso e consumo, considera que estes são empregados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na fabricação e produção das mercadorias destinadas à venda e, quanto às **embalagens para acondicionamento ou transporte** dos produtos (adubos e fertilizantes), às análises laboratoriais e aos materiais de segurança, afirma que trata-se de itens obrigatórios para o manuseio dos produtos fabricados.

A **DRJ em Fortaleza** (CE), apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **08-42.927**, de 11/05/2018 (fls. 228/247), considerou **improcedente a Manifestação** apresentada, para: (i) falta de previsão legal para a apuração de créditos em relação aos gastos com frete na aquisição de bens em geral e em relação aos gastos

com frete de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa; (ii) é incabível a apuração de créditos de armazenagem de bens importados; (iii) por se tratar de etapa antecedente ao processo produtivo empresarial, inadmissível a apuração de créditos a partir dos gastos com desestiva; (iv) os materiais de uso e consumo que se desgastam em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação são considerados insumos, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; (v) quanto às **embalagens para transporte, acondicionamento e conservação**, por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser consideradas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade; (vi) os serviços de análise laboratorial, por não agregaram valor ao bem produzido e não integraram o processo produtivo, não são considerados insumos; e (vii) os materiais de segurança, a despeito de uso obrigatório determinado pela legislação trabalhista, não sofrem desgaste ou danos pela ação diretamente exercida pelo processo produtivo.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 261/285, em síntese, retoma os mesmos fundamentos da Manifestação de Inconformidade, reclama que não se pode limitar o direito do Contribuinte através de Instrução Normativas da RFB, tece considerações sobre o conceito de insumos, elabora arrazoado fazendo referencias à todos os itens glosados e que no caso dos materiais reputados pela Fiscalização como de uso ou consumo, afirma que esses produtos, em sua maioria, são materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, utilizados na produção das mercadorias destinadas à venda, bem como as embalagens para acondicionamento ou transporte dos produtos. Requer realização de diligência.

### Acórdão/CARF

O processo veio ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exara a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-007.398**, de 28/01/2020 (fls. 293/305), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário.

A Turma decidiu por aplicar o conceito de insumos, baseado no RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF, **para reverter as seguintes glosas** efetuadas pela autoridade fiscal: (i) fretes sobre aquisições de insumos (pois que tributados pelas contribuições e, portanto, integrando o custo de aquisição); (ii) fretes sobre transferências de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (iii) serviços de armazenagem e desestiva (descarga); (iv) gastos com **embalagens para acondicionamento** dos produtos, pois constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, portanto geradores de crédito; (v) gastos com análises laboratoriais; (vi) material de segurança, por ser obrigatório por lei para manuseio do produto fabricado produto fabricado.

Com relação aos “materiais de uso e consumo” glosados pela Fiscalização, para tais itens manteve-se as glosas por uma razão técnica: não teve o julgador condições de avaliar item a item, para decidir quais deles seriam ou não insumos, necessitando para tanto de um Laudo técnico.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificada do Acórdão nº 3301-007.398, de 28/01/2020, a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial de fls. 307/323, apontando divergência com relação à seguinte matéria: tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre “**gastos com embalagens de acondicionamento dos produtos industrializados**”.

Apresenta como paradigma os Acórdãos nºs 9303-009.312, de 2019 e 9303-007.845, de 2019, argumentando que:

No Acórdão recorrida, assentou que o direito ao crédito da Contribuição Social sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido e reconheceu que os gastos com embalagens para acondicionamento dos produtos constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, gerando crédito na não cumulatividade.

No Acórdão **paradigma** nº 9303-009.312, de 14/08/2019, a Turma entendeu que as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como os “pallets”, não podem ser considerados insumos de produção. No Acórdão indicado como **paradigma** nº 9303-007.845, de 22/01/2019, a Turma entendeu que as embalagens que não se incorporam ao produto não podem ser considerados insumos, conforme interpretação dos itens 55 e 56 do PN Cosit/RFB nº 5, de 2018, eis que se trata de gastos realizados após a finalização do processo produtivo.

Assim, no Exame de Admissibilidade, concluiu-se que, cotejando os arestos confrontados, há entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos sobre os gastos com Embalagens para transporte. E efetivamente o dissídio se constata, na medida em que, em sentido oposto ao da decisão recorrida, os acórdãos paradigmáticos rejeitaram a possibilidade de tomada de créditos sobre gastos realizados depois da conclusão do processo produtivo.

E, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara, de 03/08/2020, exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 327/332), **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### **Contrarrazões do Contribuinte**

Regularmente notificada do Acórdão nº 3301-007.398, de 28/01/2020 e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 339/344, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial e, por consequência, mantido o Acórdão recorrido quanto à matéria em debate.

Alega que “(...) os gastos com embalagem para acondicionamento que, conforme se infere das notas fiscais contidas às fls. 68, 83, 84 e 85, referem-se a *BIG BAGs*, que são grandes sacos de tecidos flexíveis utilizados para armazenar ou transportar os produtos”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

**Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, de 03/08/2020 às fls. 327/332, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste presente voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia à tomada de créditos de PIS, regime não cumulativo, sobre os “**gastos com embalagens de acondicionamento** (para armazenamento ou transporte) dos produtos acabados”.

Na decisão recorrida, a Turma reconheceu o direito ao crédito de insumos relativo aos gastos com embalagens de acondicionamento ou transporte, por se constituírem, diante da atividade exercida, em gastos essenciais para o processo produtivo.,

De outro lado, a Fazenda Nacional alega que a decisão foi equivocada na interpretação da lei nesse quesito e requer que seja restabelecido tais glosas, já que, para ela, esse tipo de embalagem não se incorpora ao produto, pois o mesmo encontra-se acabado.

Primeiramente, cabe informar que do Contrato Social da empresa extraímos o seu objeto social: “*Cláusula Segunda: A empresa tem como objetivo social: (2013-4/00) – Fabricação de Adubos e Fertilizantes; e (4683-4/00) Comércio atacadista de defensivos, adubos, fertilizantes e corretivos de solo (...)*”.

Consta no Relatório Fiscal de Auditoria de Crédito, em que a Fiscalização informa que a glosa com relação aos **gastos com às embalagens para acondicionamento** (conforme se infere das Notas Fiscais anexadas aos autos), referem-se a “sacarias e sacos tipo **BIG BAG's**”, que são grandes sacos de tecidos flexíveis utilizados para armazenar ou transportar os produtos industrializados. Confira-se trecho:

Cabe observar que o crédito das NF/CTRC, detalhado na “Planilha de Apuração do Crédito”, é relativo basicamente a custos ou despesas com material de embalagem (sacarias e sacos tipo BIG-BAG, etiquetas, lacres, etc), serviços de transporte (frete na operação de venda), óleo diesel e lubrificante, serviço de fornecimento de energia elétrica, e ainda material/serviço de reparação de máquinas/equipamentos e serviço de locação de máquinas/equipamentos.

De outro lado, o Contribuinte, em suas contrarrazões, informa que o material em questão (embalagem para armazenagem/transporte dos produtos, sacos, etiquetas, lacres) são utilizados com a finalidade de remoção da produção, haja vista que o acondicionamento do produto final para transporte é um gasto necessário e indispensável ao processo produtivo, posto que possibilita que a mercadoria conserve suas características até chegar ao comprador.

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 ampalo 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, reprimendo 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 de acondicionamento (sacarias, sacos tipo *BigBags*, lacres, etc.), não se compreendem no conceito de insumos, pois são gastos efetivados após a finalização do processo de produção dos "adubos e fertilizantes".

E, não há qualquer elemento de prova nos autos demonstrando que, diferentemente como no caso de produtos hortifrutigranjeiros, alimentos ou farmacêuticos, teríamos a obrigatoriedade legal e específica do setor (como exigência 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, 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 nº 5/2018, deve ser reformado o Acórdão recorrido nesta matéria, uma vez que não geram crédito de PIS os gastos efetuados com às aquisições de embalagens para acondicionamento (sacarias de tecidos flexíveis, lacre e sacos tipo **BIG BAGs**)”, com a finalidade de armazenar ou transportar os produtos acabados (adubos e fertilizantes), 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 decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos