



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.728871/2016-37
ACÓRDÃO	9303-015.898 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SUZANO S.A

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Julgado na sessão de 12/09/2024, período da manhã.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº **3201-005.059** 39, de 27/02/2019, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do processo administrativo, que se rege pelo princípio da oficialidade, impondo à Administração impulsionar o processo até o seu término.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e resíduos, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

PIS/COFINS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

PIS/COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA- PRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer os créditos sobre (da tabela ao final do voto condutor do acórdão): a) No item 1: serviços de almoxarifado e conserto de ferramentas elétricas; b) No item 2: bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial - ferramentas); c) No item 3: peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis (apenas os veículos integrados no processo produtivo, excluídos os veículos da área administrativa), serviços de tratamento de resíduos, serviços de construção civil (limitados aos encargos de depreciação), Manutenção de elevadores (limitados aos encargos de depreciação) e ar condicionados ou outros equipamentos (limitados aos encargos de depreciação). Vencidos, apenas quanto ao serviço de vigilância florestal, os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovicz Belisário e Laercio Cruz Uliana Junior, que concederam os créditos correspondentes; d) No item 4: serviços com descrição não identificável (deve-se considerar a natureza do serviço e não o CNAE do prestador, de modo que o serviço vinculado ao processo produtivo e industrial gera direito ao crédito, nos termos da análise efetuadas no voto), montagem e desmontagem de andaimes e movimentação de cargas; e) No item 6: despesas utilizadas para transporte de mercadorias; f) No item 8: gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamentos de proteção individual (EPIs); g) No item 9: os insumos vinculados à silvicultura; h) No item 10: os insumos para fabricação do dióxido de cloro; i) No item 11: os fretes (com exceção do transporte de pessoal); j) No item 14: locação e arrendamento de bens; k) No item 15: bens do ativo imobilizado (limitados aos encargos de depreciação); l) No item Outros: permitir o ressarcimento dos créditos de PIS/Cofins sobre a importação vinculados à receita de exportação.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre aquisição de serviços tidos auxiliares (serviços de almoxarifado e custos com programas de formação profissional) e sobre a aquisição de produtos para transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros).

Em relação aos serviços tidos como auxiliares (serviços de almoxarifado e custos com programas de formação profissional), aponta como paradigma o Acórdão nº 9303-007.779:

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DESPESAS COMERCIAIS.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18", não há que se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas administrativas atividades meio, até mesmo aplicando ao teste de subtração. Vê-se que o teste de subtração deve ser direcionado aos itens aplicados diretamente e indiretamente para a produção e atividade do sujeito passivo que possa acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa.

Quanto às despesas comerciais, não há como se reconhecer o direito ao crédito das contribuições, considerando o contribuinte não ter trazido descrição ou referência aos itens para a vinculação a sua atividade.

E quanto à aquisição de produtos para transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros), apontou como paradigma o Acórdão nº 9303-007.845:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros. Súmula CARF nº 125.

Sustenta que:

(i) É inadequado entender como insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte.

(ii) No que tange aos bens e serviços tidos como auxiliares (almoxarifado e custos com programas de formação profissional), consoante assentado no paradigma nº 9303007.779, “as despesas administrativas – atividades meio – não devem ser considerados insumos, até mesmo aplicando ao teste de subtração”, uma vez que não seriam capazes de “acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa, pois são itens relativos à atividade meio – meramente administrativo.”

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 4242-4249 deu seguimento parcial ao Recurso Especial quanto ao creditamento sobre produtos utilizados para transporte de mercadorias acabadas:

(...) o paradigma adotou o entendimento esposado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que traz novo entendimento da Receita Federal do Brasil sobre o conceito de insumos, interpretando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, configurando, assim, que ambos os acórdãos analisaram a questão sob o amparo do referido julgado pelo STJ.

Constata-se que ambos os acórdãos admitiram que os produtos se destinam ao transporte de produtos acabados, sendo que a decisão recorrida considerou que as embalagens eram importantes para a preservação dos produtos, sendo consumidos no processo produtivo e, portanto, insumos, enquanto no paradigma entendeu-se que as embalagens para transporte de produtos acabados consistiam em dispêndios após a finalização do processo produtivo. Assim, há divergência quanto à inserção, ou não, destes bens no processo produtivo e, consequentemente, à sua aceitação como insumos.

Destarte, entendo haver dissídio jurisprudencial quanto ao creditamento sobre produtos utilizados para transporte de mercadorias acabadas.

Em contrarrazões, o sujeito passivo requer a negativa de provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o acórdão na íntegra.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Aduz divergência jurisprudencial em relação à tomada de créditos das despesas incorridas com (i) agências de viagem; (ii) hospedagens de empregados, (iii) propaganda e publicidade dos produtos e serviços e despesas; (iv) bens de uso e consumo (CFOPs 1556 e 2566) de outras fases que não sejam da fase produtiva e industrial); (v) lavagens de automóveis (área administrativa); (vi) manutenção de elevadores (encargos de depreciação); (vii) ares condicionados ou outros equipamentos (encargos de depreciação); (viii) serviços de despachante; (ix) serviço de vigilância; (x) serviços de informática; (xi) serviços de limpeza de prédios; (xii) gastos com comissão de agentes na venda de produtos; (xiii) consultoria e planejamento; (xiv) fretes (transporte pessoal); (xv) alimentação, transporte e fardamento; e (xvi) bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições e (xvii) rateio proporcional.

Apontou a recorrente como paradigmas os Acórdãos nº 9303- 010.728 e 3401-008.324.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 5517-5531 negou seguimento ao Recurso Especial.

Interposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 5566-5576 confirmou a negativa de seguimento integral do Recurso Especial.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo e, nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre a aquisição de produtos para transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros).

Na origem, a autoridade fiscal glosou as despesas com embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias, sustentando que elas não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, tratando-se, na verdade, de bens utilizados em momento posterior à conclusão do processo produtivo, razão pela qual não se fala em insumo. Conforme e-fls. 51, 178-185, dentre outras páginas do anexo do TVF, são os pallets de madeira (PALLET MADEIRA 1112X 808MM CTAMPA; PALLET TAC 400402 SGQSGASGSSO etc.)

Segundo o contribuinte, trata-se de embalagens do papel comercializado, destinando-se ao seu acondicionamento, escoamento, armazenamento, manuseio e transporte em condições eficientes e seguras.

O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário nesse tópico, reconhecendo a possibilidade da tomada de crédito no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003:

6) despesas utilizadas para transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros);

Embalagens para transporte: despesas com embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias.

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de embalagens, pallets e outros, cuja utilização destes, é servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou manuseio da carga.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância dos mesmos para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar os produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; e ii) o consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa das despesas utilizadas para transporte de mercadorias.

No Acórdão paradigma nº 9303-007.845, constou:

“Por fim, quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser consideradas insumos, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

*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.*

Portanto, a glosa do crédito relativo a esse valor. Pelo exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.”

Assim, do cotejo entre as decisões, tem-se:

Elementos de Comparação	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 9303-007.845
Setor econômico da empresa	Indústria de papel e celulose	Agroindústria
Tipo de embalagem	pallets	caixas de papelão
Caracterização do dispêndio como passível de creditamento	Embalagem de transporte, que asseguram a integridade do produto.	Embalagens para transporte de mercadorias acabadas.
Fundamentos da decisão	Crédito, cf. inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.	Não é insumo.

Constata-se que os dois acórdãos admitiram que os produtos se destinam ao transporte de produtos acabados, sendo que a decisão recorrida considerou que as embalagens eram importantes para a preservação dos produtos, sendo consumidos no processo produtivo e, portanto, insumos, enquanto no paradigma entendeu-se que as embalagens para transporte de produtos acabados consistiam em dispêndios após a finalização do processo produtivo. Assim, há divergência quanto à inserção, ou não, destes bens no processo produtivo e, conseqüentemente, à sua aceção como insumos.

Do cotejo entre as decisões, resta configurado o dissídio jurisprudencial, motivo pelo qual voto pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

Para o processo produtivo de celulose e papel, conforme o laudo e-fls. 4132-s., os pallets são utilizados para o acondicionamento e o transporte das mercadorias pelo Contribuinte para entrega das mercadorias aos clientes:

Expedição

*Depois, as pilhas são colocadas em **caixas de papelão**, ainda de maneira automática. As caixas, por sua vez, também são empilhadas em **pallet** de madeira para facilitar a sua manipulação. Finalmente, recebem uma e seguem para a expedição, de onde são distribuídas por caminhões em todo o país, que não retornam à Suzano porque fazem parte da embalagem. O papel na forma bruta e mesmo em tamanhos maiores é comercializado pela Suzano e que **Empilhadeiras a gás** são utilizadas para a manipulação destes pallets.*



Figura 61: Caixas de papel e skids empilhados em pallet de madeira e protegidas com plástico para expedição.

Contudo, apenas os pallets figuram na planilha de glosas:

PALLET MADEIRA 910X 710MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1140X 900MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1160X 890MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1240X 880MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1340X 900MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1340X 940MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1340X 980MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 920X 670MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 980X 680MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1020X 720MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1300X 900MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1320X 920MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 934X 630MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 985X 655MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 909X 604MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 920X 670MM TOCOS 55CM	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1040X 740MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1140X 780MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1190X 910MM CTAMPA	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1010X790MM CT D098	Embalagem de transporte
PALLET MADEIRA 1180X880MM CT D098	Embalagem de transporte

Entendo que esses gastos estão relacionados a movimentação, acondicionamento e transporte do papel, e o creditamento está autorizado, uma vez que têm a finalidade de manter o produto em condições adequadas, mantendo a qualidade e protegendo contra umidade etc., por isso são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da COFINS.

Por isso, o crédito pode ser admitido como insumo, nos termos do inciso II, do art. 3º.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro