



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.901135/2017-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.610 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente BRAMETAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

ERRO NO PREENCHIMENTO DE NOTAS FISCAIS

O fato do fornecedor/vendedor tributar por equívoco uma operação de venda não tem o condão de permitir que o comprador utilize o valor indevidamente recolhido como crédito.

CRÉDITO SOBRE BENS OBJETO DE SUSPENSÃO SUJEITA A CONDIÇÃO RESOLUTIVA - REIDI.

Interpretando-se conjuntamente os artigos 17 da Lei 11.033/04 e o artigos 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui-se o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Quando a norma menciona “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ele está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b” e o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como se poderia alegar

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.

CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos/despesas incorridos com aquisição de ferramentas de pequeno porte utilizadas na indústria metalúrgica podem enquadrar-se na definição de insumos desde que mediante argumentação devidamente provada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente aos custos com aquisição de marretas com cabo, martelo e jogo de chaves e sobre os custos com embalagens de madeira utilizadas para transporte de peças.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual, em decorrência de Pedido de Ressarcimento e Compensação, discute-se principalmente a natureza jurídica de bens na indústria metalúrgica da construção de estruturas metálicas treliçadas, a fim de apuração de crédito de contribuições.

O extenso e minucioso relatório elaborado pela DRJ pode ser sintetizado da seguinte forma:

Sinteticamente, a Recorrente buscou ressarcimento de créditos de COFINS não cumulativa, já tendo compensado parte dele.

Após a análise da manifestação de inconformidade foram reconhecidos alguns créditos, e denegados outros.

Para o presente processo importam especialmente as glosas que foram mantidas pela DRJ, quais sejam.

Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com isenção das contribuições

Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero;

Crédito pleiteado sobre o valor do frete, na operação de compra, de produtos cujos créditos não são admitidos pela legislação

Crédito pleiteado sobre aquisição de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumos (parcialmente revertida)

Crédito pleiteado sobre aquisição de embalagem destinada tão somente para o transporte do produto acabado

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CAREF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido

2. Mérito.

O mérito do Recurso Voluntário é tratado no item “Ilegalidade das Glosas” e é composto dos seguintes capítulos recursais que serão analisados a seguir:

2.1. Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com isenção das contribuições.

A Recorrente insurge-se contra a glosa de créditos relativos a “produtos isentos” utilizados como insumos de produtos “não sujeitos à tributação”.

Todavia defende a manutenção da glosa por dois fundamentos, sejam eles.

O PRIMEIRO, de que os produtos são efetivamente tributados, e eventuais apontamentos de “isenção” nas notas fiscais decorre de erro por parte dos fornecedores que emitiram as notas e que no seu entendimento deve prevalecer a verdade real, ou seja, se é ou não é isento.

Em relação a este item, a DRJ entendeu que o fato do fornecedor/vendedor haver tributado por equívoco uma operação de venda não tem o condão de permitir que o comprador (Recorrente) utilize o valor recolhido (indevidamente) como crédito, ou seja, que o erro do emissor da nota não o vincula.

Efetivamente, o fato do vendedor haver tributado uma operação por erro não autoriza que este erro seja repetido em operações futuras, pois subverteria todo o sistema de créditos e débitos.

Inclusive, como sugeriu a DRJ, a alienante possui o direito a pleitear a restituição do tributo indevidamente pago e, isto acontecendo, geraria consequências em todas as demais operações, pois o crédito que existia deixaria de existir.

Assim, neste aspecto considera-se acertada a decisão atacada

Como SEGUNDA RAZÃO, a Recorrente sustenta o seu direito a aproveitar-se de créditos sobre os bens cuja aquisição foi isenta de contribuições e vendido em operações não tributadas em razão de estarem abrigadas pelo REIDI.

Alega que a vedação da tomada de créditos limita-se expressamente às aquisições “isentas”, abrangendo a “alíquota zero”, “isenção” ou “não incidência”. Nestes casos o produto não é tributado e entende que efetivamente não há direito a crédito.

No caso da Recorrente, os produtos são objeto de “suspensão” decorrente do REIDI, suspensão esta que pode ser transformada em alíquota zero ou não, de acordo com o emprego que o adquirente der ao produto.

O REIDI é um regime por meio do qual, sinteticamente, busca-se o desenvolvimento da infra-estrutura, como muito bem exposto pelo Ilustre Conselheiro José Renato Pereira de Deus no Acórdão 3302005.473.

I - Breve arrazoado sobre o REIDI

O Regime Especial de Incentivos para Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI é uma iniciativa do Governo Federal, dentro do PAC.

Com a finalidade de desenvolver a infraestrutura do país, a legislação federal estabeleceu estímulos a diversos setores, como energia, transportes, dutovias, saneamento básico e irrigação.

Esse regime beneficia setores necessários para o desenvolvimento das pessoas jurídicas, para o aumento da produtividade e da produção dos setores primários e secundários da economia. O estímulo consiste em suspensão de PIS e COFINS.

O REIDI foi criado para promover a implantação de projetos de infraestrutura, sendo beneficiárias as pessoas jurídicas que tenham projetos aprovados para a implantação de obras de infraestrutura nos setores acima mencionados.

Assim, dispõe a Lei nº 11.488/2007:

Capítulo I

Do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI

Art. 1º Fica instituído o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, nos termos desta Lei.

Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará a forma de habilitação e co-habilitação ao Reidi.

Art. 2º É beneficiária do Reidi a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infra-estrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação.

§ 1º As pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples ou pelo Simples Nacional de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, não poderão aderir ao Reidi.

§ 2º A adesão ao Reidi fica condicionada à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos impostos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

§ 3º [\(VETADO\)](#)

Art. 3º No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:

I - da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.

§ 1º Nas notas fiscais relativas às vendas de que trata o inciso I do caput deste artigo deverá constar a expressão *Venda efetuada com suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*, com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota 0 (zero) após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infra-estrutura.

§ 3º A pessoa jurídica que não utilizar ou incorporar o bem ou material de construção na obra de infra-estrutura fica obrigada a recolher as contribuições não pagas em decorrência da suspensão de que trata este artigo, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação - DI, na condição:

I - de contribuinte, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação;

II - de responsável, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

§ 4º Os benefícios previstos no caput aplicam-se também na hipótese de, em conformidade com as normas contábeis aplicáveis, as receitas das pessoas jurídicas titulares de contratos de concessão de serviços públicos reconhecidas durante a execução das obras de infraestrutura elegíveis ao Reidi terem como contrapartida ativo intangível representativo de direito de exploração ou ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, estendendo-se, inclusive, aos projetos em andamento, já habilitados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil. [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) [Vigência](#)

Art. 4º No caso de venda ou importação de serviços destinados a obras de infra-estrutura para incorporação ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:
[\(Regulamento\)](#)

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a prestação de serviços efetuada por pessoa jurídica estabelecida no País quando os referidos serviços forem prestados à pessoa jurídica beneficiária do Reidi; ou

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre serviços quando os referidos serviços forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.

§ 1º Nas vendas ou importação de serviços de que trata o caput deste artigo aplica-se o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 3º desta Lei. [\(Renumerado do parágrafo único, pela Medida Provisória nº 413, de 2008\)](#)

§ 2º O disposto no inciso I do **caput** deste artigo aplica-se também na hipótese de receita de aluguel de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos para utilização em obras de infra-estrutura quando contratado por pessoa jurídica beneficiária do Reidi. [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

§ 3º Os benefícios previstos no caput aplicam-se também na hipótese de, em conformidade com as normas contábeis aplicáveis, as receitas das pessoas jurídicas titulares de contratos de concessão de serviços públicos reconhecidas durante a execução das obras de infraestrutura elegíveis ao Reidi terem como contrapartida ativo intangível representativo de direito de exploração ou ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, estendendo-se, inclusive, aos projetos em andamento, já habilitados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil. [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) [Vigência](#)

Art. 5º O benefício de que tratam os arts. 3º e 4º desta Lei poderá ser usufruído nas aquisições e importações realizadas no período de 5 (cinco) anos, contado da data da habilitação da pessoa jurídica, titular do projeto de infraestrutura. [\(Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

Parágrafo único. O prazo para fruição do regime, para pessoa jurídica já habilitada na data de publicação da [Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009](#), fica acrescido do período transcorrido entre a data da aprovação do projeto e a data da habilitação da pessoa jurídica. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

A regulamentação de REIDI se deu por meio do Decreto nº 6.144/2007, onde foi tratada a forma de habilitação e co-habilitação ao regime.

A Recorrente pretende apurar créditos sobre os produtos adquiridos, por força do REIDI, com suspensão de tributação, sustentando que não realiza a saída com alíquota zero, isenção ou não incidência, mas sim tratam-se de produtos que saem com a tributação suspensa em razão do REIDI.

Alega que a suspensão da REIDI está sujeita a condição (incorporação pelo beneficiário em obra de infraestrutura, quando se converte em alíquota zero) e que por isto não seria equiparada às hipóteses legais:

Sustenta ainda que o artigo 14 da Instrução Normativa n. 758/07 garante a manutenção dos créditos, *verbis*.

Alega ainda que o Acórdão atacado tratou a suspensão da REIDI como se fosse uma alíquota zero, e que ao contrário desta, a saída com suspensão não implica a perda do direito do crédito sobre aquisição de produtos isentos, concluindo:

A decisão atacada, todavia, entende que os referidos créditos não encontram arrimo nos art. 3º, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

O raciocínio utilizado no Acórdão em questão não parte da equiparação da “suspensão” com a “isenção”, ou “alíquota zero”, e não ignora a existência do artigo 14 da Instrução Normativa 758/07, mas sim lhe atribui interpretação diversa, no sentido de que quando o texto menciona a “manutenção do crédito”, pressupõe que exista crédito a ser mantido e, no entender da DRJ, não há.

A DRJ fundamenta seu entendimento na Instrução Normativa n. 1911/2019 e a Lei 11.033/2004 também mencionam o termo “manutenção”:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1911, DE 11 DE OUTUBRO DE 2019

Dos Créditos da Não Cumulatividade

Art. 593. A suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de bens e serviços para pessoa jurídica habilitada ao Reidi não impede a manutenção e a utilização dos créditos pela pessoa jurídica vendedora, no caso de esta ser tributada no regime de apuração não cumulativa dessas contribuições (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; e Decreto nº 6.144, de 2007, art. 12).

Lei nº 11.033, de 2004:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a **manutenção**, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

No caso concreto entendo que não há crédito a ser mantido, eis que interpretando-se conjuntamente os artigos 17 da Lei 11.033/04 e o artigos 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui-se o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Entendo correta a interpretação esposada pela DRJ no sentido de que quando a norma menciona “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ele está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b” e o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como se poderia alegar

Por estes motivos, é de se negar provimento a este capítulo Recursal.

2.2. Crédito sobre o valor do frete na operação de compra, de produtos cujos créditos não são admitidos pela legislação

A Recorrente insurge-se contra o fato do Acórdão atacado haver mantido as glosas do valor de frete na operação de compra, de mercadorias e produtos tratadas como “sem tributação ou que não se enquadram no conceito de insumos para fins de créditos.”

O despacho decisório apontou que no caso concreto são aquisições de produtos sem tributação ou que não se enquadram no conceito de “insumos” para fins de crédito do PIS/COFINS, definido pela legislação tributária.

O despacho decisório destacou ainda que o detalhamento dessas aquisições, juntamente o número da nota fiscal do produto transportado, foi evidenciado em anexo do despacho decisório.

A DRJ manteve o despacho decisório atacado pela Manifestação de Inconformidade sob o argumento de que a legislação do PIS/COFINS apenas estabelece de forma expressa a possibilidade de descontar créditos sobre as despesas com **frete na operação de venda**, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, de acordo com o disposto no art. 289, §1º do Decreto nº 3.000/99, o transporte da mercadoria até o estabelecimento da empresa adquirente **integra o custo de aquisição da mercadoria adquirida para revenda** e, nesse sentido, conforme entendimento da própria Receita Federal do Brasil, se a mercadoria adquirida (transportada) gerar crédito do **PIS/COFINS** admite-se também o creditamento sobre as despesas com o frete na operação de compra dessa mercadoria, desde que o transporte seja suportado pelo adquirente e realizado por pessoa jurídica domiciliada no País.

A Recorrente defende a autonomia dos créditos dos fretes em relação à carga transportada.

Todavia, partindo-se da premissa de que o Acórdão atacado manifestou o entendimento de que seriam aquisições de produtos sem tributação ou que não se enquadram no conceito de “insumos” para fins de crédito do PIS/COFINS, definido pela legislação tributária, era ônus processual da Recorrente demonstrar que já havia prova de tais fatos no processo, ou ter trazido provas que contrapusessem tal argumento, o que não ocorreu no caso concreto, razão pela qual é de se negar provimento a este capítulo recursal.

2.3. Crédito pleiteado sobre aquisição de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumos (ferramentas).

A Recorrente insurge-se contra o Acórdão também pelo fato de que ele manteve as glosas dos créditos pleiteados sobre as ferramentas utilizadas pela empresa no seu processo produtivo, sob o argumento de que elas não se amoldariam ao conceito de insumos.

A questão da subsunção das ferramentas ao conceito de insumos deve ser realizada em duas etapas, sendo que (i) a primeira delas é a análise da essencialidade e relevância delas para o processo produtivo, a partir dos argumentos e das provas trazidos pela parte e (ii) a segunda uma análise, em tese, de se as ferramentas poderiam gerar créditos.

O Acórdão em questão negou a pretensão de reversão das glosas sobre as ferramentas sob o entendimento de que as ferramentas não se subsumiriam ao conceito de insumos na forma da legislação.

Ao trazer a questão a este Colegiado a Recorrente limitou-se a tratar expressamente das **marretas com cabo, martelo e jogo de chaves**, *verbis*:

Entre as **ferramentas** cujos créditos foram glosados podemos citar: marreta com cabo, martelo, jogo de chaves. Com efeito, tais itens são essenciais à atividade da Recorrente.

56. É impossível que uma indústria do porte da Recorrente, com pesado maquinário industrial, não adquira ferramentas frequentemente. As ferramentas se desgastam com o uso frequente nas manutenções e precisam ser repostas. Para ilustrar o uso das ferramentas no estabelecimento da Recorrente, seguem fotos das áreas de ferramentaria e usinagem e manutenção:

Diante da impossibilidade deste Colegiado apreciar razões recursais implícitas, apenas estas ferramentas expressamente elencadas no Recurso Voluntário podem ser objeto de análise.

No caso destas ferramentas, tratando-se de indústria metalúrgica, devem prevalecer os argumentos de que as ferramentas elencadas preenchem os requisitos de essencialidade e relevância.

Superada esta análise é necessário aferir se é juridicamente possível que ferramentas essenciais e relevantes possam subsumir-se ao conceito de insumos.

Para esta difícil atividade exegética, este Relator balizou-se no entendimento esposado pelo Ilustríssimo Conselheiro Rodrigo Possas ao analisar processo envolvendo ferramentas na agroindústria, ocasião na qual admitiu a essencialidade e relevância das ferramentas e revertendo a glosa (acórdão 9303-009.735, proferido em 11.11.2019).

Efetivamente as ferramentas utilizadas na indústria também foram objeto de Soluções de Consulta, merecendo destaque as de n. 87/2012, 88/2012, 335/2009, 28/2009 e 90/2011.

Levando-se em consideração que a pretensão da Recorrente de obter os créditos das contribuições sobre as ferramentas foi denegado exclusivamente pelo fato de que tanto a fiscalização como a DRJ admitiram que as ferramentas não se subsumem ao conceito de insumos, superada esta interpretação, voto no sentido de dar provimento a este capítulo recursal para reverter as glosas sobre as **marretas com cabo, martelo e jogo de chaves**.

2.4. Crédito pleiteado sobre aquisição de embalagem destinada tão somente para o transporte do produto acabados.

A Recorrente requer a reversão da glosa dos créditos sobre as embalagens de madeira que utiliza para transportar alguns de seus produtos, com a finalidade de proteção dos mesmos.

A decisão sob exame manteve as glosas sob o argumento de que as embalagens de transporte, como é o caso, não geram créditos, mas tão somente as de apresentação.

Todavia este Colegiado possui entendimento diverso e admite que as embalagens de transporte, como indubitavelmente é o caso dos autos, cuja reversão das glosas foi denegada pelo fato de não serem de apresentação, geram créditos de PIS e COFINS, especialmente quando não são retornáveis, o que é o caso.

Questão semelhante foi decidida por este Colegiado, com composição similar, quando da análise de créditos de PIS e de COFINS sobre embalagens de madeira e papel para a exportação de mamão.

Efetivamente, este Colegiado possui entendimento de que "... no âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições." merecendo transcrição fragmento do lapidar voto proferido nos autos do processo 13804.002611/2005-00 no qual foi proferido o Acórdão 3302-005.548. Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, Sessão de 19 de junho de 2018.

"Por sua vez, a recorrente aduz que tanto as embalagens de transporte quanto de apresentação e que a distinção não se presta para aferição da possibilidade de creditamento.

Venho fazendo distinção entre embalagens destinadas meramente ao transporte daquelas destinadas não só ao transporte, mas também à manutenção da qualidade do produto a ser vendido. Porém, curvo-me ao entendimento deste colegiado, que, reiteradamente, vem adotando a posição majoritária de conceder créditos sobre materiais de embalagem destinados também a transporte, bem como outras turmas julgadoras deste conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste sentido, citam-se os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 3302004.890:

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. 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 comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

Acórdão 3201003.454:

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

Acórdão nº 3402004.880:

CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.

Acórdão nº 9303006.068:

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de

condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

Assim, os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo “stretch” são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.

De fato, a distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização e definição da incidência do IPI quando condicionada à forma de embalagem (artigo 3º da Lei nº 4.502/1964), ou seja, situações que em nada se assemelham à tratada nas legislações do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos. Salienta-se que a legislação do PIS/Pasep e Cofins quando quis utilizar definições do IPI o fez expressamente, como no §3º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Por outro lado, as INs SRF nº 247/2002, artigo 66, e nº 404/2004, artigo 8º, ao disporem sobre o conceito de insumo, não distinguiram embalagem para apresentação de material para transporte.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre gás nitrogênio, tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon, estrados de madeira (pallets) e caixas de papelão, mencionados no Quadro VII Insumos Glosados da efl. 474.”

Este mesmo raciocínio também foi utilizado no acórdão 3302-006.737, proferido por este Colegiado em 27 de março de 2019, também de relatoria deste Conselheiro, unânime no que diz respeito a este ponto.

Por estes motivos, voto no sentido de dar provimento a este Capítulo Recursal, revertendo as glosas sobre embalagens.

3. Conclusões.

Conclusivamente, é de se dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre as marretas com cabo, martelo e jogo de chaves, bem como reverter as glosas sobre as embalagens de madeira utilizadas para transporte de peças.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Fl. 12 do Acórdão n.º 3302-010.610 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.901135/2017-34