



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.903310/2012-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.861 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente UGBP - PRODUÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(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), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

O presente processo versa sobre créditos de COFINS sobre embalagens de transporte, inclusive o frete dos seus componentes, incluindo os termógrafos que a compõem.

Por bem retratar os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ quando de sua análise do feito.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS, no valor de R\$ 26.548,07, do segundo trimestre de 2008, cumulado com Dcomp.

A DRF em Vitória - ES elaborou o Despacho Decisório de fl. 126, no qual deferiu o valor de R\$ 22.917,96, homologando parcialmente a DComp apresentada, nos termos do PARECER SEFIS nº 151/2012 (termo de verificação fiscal).

A fiscalização da DRF elaborou o referido Parecer 151, no qual explicou as glosas efetuadas e os cálculos indicando um crédito inferior ao pleiteado pela empresa.

Em síntese, foram glosados os créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nem estariam relacionados na legislação de regência.

Inicialmente, em análise à documentação apresentada, o Auditor-fiscal assim entendeu:

Analizando os créditos considerados pelo contribuinte, verificamos que as aquisições dos materiais mencionados acima, não se enquadram no conceito do insumo para fins da apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, uma vez que não podem ser considerados como "material de embalagem" utilizados na

fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Tal glosa refere-se a paletes e materiais utilizados na embalagem, tal como o papel Kraft, confira-se:

O contribuinte considerou como base para cálculo dos créditos da Cofins não cumulativa, às aquisições de: termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de paletes, fita pet 16mm, selo metálico 16mm, saco de tela, selador pet 16, linha para saco de tela, papel kraft e prego com cabeça). Tais materiais destinam-se à movimentação, armazenagem e transporte de produtos, portanto, não geram direito ao crédito da contribuição da Cofins não-cumulativa.

24. O mesmo ocorrendo com as caixas de madeira de 7 kg, 15 kg, 20 kg que não possuem qualquer acabamento especial ou rotulagem de função promocional que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado ou da perfeição do seu acabamento, servindo apenas para acondicionar o mamão para o transporte, conforme informado pelo contribuinte (as fotos das embalagens encontram-se no anexo I deste relatório).

Além disso, a autoridade fiscal também glosou o frete na operação de compra dos materiais (termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios), destinados exclusivamente para transporte do mamão, também não geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, sendo assim, os referidos valores também foram glosados.

Cientificada do Despacho Decisório e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls.03/21, alegando, preliminarmente, que o entendimento do Sr. Fiscal contraria a jurisprudência mais recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dos Tribunais, não podendo prosperar.

Discorreu sobre a não cumulatividade das contribuições para o PIS e para a Cofins e entendeu que:

Assim, em síntese, o Sr. Fiscal, a partir do conceito de insumos determinado pela IN SRF 404/04 e de uma analogia com a legislação do IPI, entendeu que somente as embalagens que se incorporam ao produto podem ser consideradas "insumos" e gerar créditos de Cofins. Em oposição, as caixas de madeira utilizadas pela impugnante para o transporte dos mamões não poderiam ser consideradas "insumos", eis que tais

embalagens não se incorporam aos produtos, servindo apenas para seu transporte (não são "embalagens para apresentação").

Continua, discorrendo sobre a não cumulatividade e a equiparação com a forma de apuração do IPI. Cita jurisprudência do Carf e do Poder Judiciário.

Nesta esteira entende que a Instrução Normativa SRF 404/04 é ilegal:

De tudo quanto exposto, pode-se concluir que a Instrução Normativa SRF 404/04, ao equiparar o conceito de "insumo" para fins de creditamento de COFINS ao conceito de "insumo" da legislação do IPI, incorreu em ilegalidade, posto que não é lícito à norma infralegal limitar o conceito amplo estabelecido pela Lei nº 10.833/03.

Quanto às glosas havidas relativas à aquisição de: termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de paletes, fita pet 16mm, selo metálico 16mm, saco de tela, selador pet 16, linha para saco de tela, papel kraft e prego com cabeça) e os créditos apurados com compra de caixas prontas para transporte das frutas, argúi que se não *adquirir tais produtos não conseguirá comercializar as frutas.*

Cita acórdão do Carf e defende que, *por serem essenciais à atividade empresarial, esses materiais devem, sim, ser considerados como geradores de créditos da COFINS, pois se encaixam perfeitamente no conceito de insumo previsto na legislação da contribuição.*

Quanto aos créditos apurados referentes a frete, entendeu que a interpretação do Sr. Fiscal diverge do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Argumenta que a fiscalização reconheceu expressamente que todos os créditos a título de fretes nas compras glosados se referiam a frete nas compras dos insumos.

Por exemplo, na nota fiscal de frete nº 407930, de 06/05/20089, serviço prestado pela Transportadora Colatinense Ltda., o frete se referiu a transporte de termógrafo: "FRETE NA OPERAÇÃO DE COMPRA - (TERMOGRAFO o A 40 DIAS)".

Assim, uma vez que os valores dos fretes glosados se referem a fretes nas operações de compras de insumos, como reconhecido pelo Sr. Fiscal, as glosas são indevidas, devendo ser anuladas também nesse ponto.

Finaliza solicitando a homologação das DComp apresentadas.

Da análise da questão pela DRJ foi lavrada a ementa abaixo transcrita

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. NORMAS VIGENTES.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade das normas.

O Recurso Voluntário reiterou os argumentos já trazidos, bem como apresentou algumas especificidades acerca da embalagem de transporte de que trata a controvérsia.

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 dele conheço.

2. Mérito

2.1. Conceito de Insumos

A Recorrente é uma produtora de mamão e gengibre e o presente processo discute se os custos com material de embalagem integra ou não geram ou não créditos de PIS e Cofins na sistemática não cumulativa.

A decisão da DRJ, ora atacada, foi redigida levando em consideração o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, onde decidiu que 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.

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

”CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.”

Assim, 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.

Assim, atualmente o conceito de insumo diz respeito à essencialidade e relevância do bem para o processo produtivo.

Estabelecidas estas premissas, é de se iniciar a análise dos pontos controvertidos.

2.2. Pallets e caixas de transportes.

A Recorrente argumenta que as embalagens são custos indispensáveis à produção da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumos de que tratam as leis 10.637/02 e 10.833/03.

A Recorrente demonstrou às e-fls. 182 como funciona o acondicionamento dos mamões, relacionando cada um dos bens sobre os quais pretende obter os créditos à montagem da complexa estrutura de embalagem que é construída em torno dos mamões com o objetivo de evitar que sofram impactos, bem como demonstrar que obedeceram aos limites de temperatura exigidos, no caso dos termógrafos.

Em relação ao gengibre, trata-se de uma caixa.

Assim, concluindo que os bens em questão referem-se a embalagens, resta indagar o tratamento jurídico dispensado às embalagens.

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.

A pretensão de que os advogados sejam intimados dos atos processuais exarados por este Colegiado deve ser denegada por força da Súmula CARF n. 110.

Assim, conclusivamente, é de se dar provimento parcial ao presente Recurso Voluntário para reconhecer que 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, o que inclui os termógrafos, bem como os fretes dos referidos bens (materiais de embalagem incluindo os termógrafos), são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Fl. 8 do Acórdão n.º 3302-007.861 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.903310/2012-13