



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10925.000380/2007-99  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-006.090 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2017  
**Matéria** PIS - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ADMINISTRADORA DE BENS BONDIO LTDA.

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

Ano-calendário: 2005

ETIQUETAS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A operação de etiquetagem é uma das fases do processo de industrialização, tal como acontece com a rotulagem e a marcação por estampagem, que são análogas, havendo, assim, na aquisição de etiquetas, direito ao crédito (Inteligência do Parecer Normativo Cosit n° 4/2014).

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS PRONTOS PARA VENDA A VAREJO. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

As embalagens que são simplesmente utilizadas para o transporte de produtos prontos e acabados para venda a varejo, na embalagem de apresentação, não geram direito a crédito, pois não se integram ao produto final, não fazendo, assim, parte do processo produtivo.

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 parcial, para não reconhecer o direito ao creditamento das embalagens para transporte. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen

(Suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, justificadamente, a Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 857 a 874), interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contra o Acórdão 3403-001.766, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 849 a 855), sob a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2005*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*No regime não cumulativo do PIS 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, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção..*

*CRÉDITOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE E ETIQUETAS.*

*É legítima a tomada de crédito do PIS não-cumulativo em relação às aquisições de embalagens de transporte e etiquetas, por integrarem o custo de produção e serem indispensáveis à comercialização dos produtos.*

*CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE. REQUISITOS.*

*Os requisitos essenciais do conhecimento de transporte estão previstos no art. 744 do Código Civil e no Decreto nº 19.473/30. O art. 67 do Anexo 5 do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina não dispensou os transportadores beneficiários do regime especial de preencherem os campos obrigatórios dos conhecimentos de transporte de modo a permitir a perfeita identificação do remetente e do destinatário, bem como a natureza das operações.*

*CRÉDITOS. FRETES SOBRE COMPRAS E VENDAS. ÔNUS DA PROVA.*

*Cabe ao contribuinte o ônus da prova do direito de crédito oposto contra a Administração Pública.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 876 a 878), a PGFN defende que “apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à PIS/COFINS não-cumulativa **aqueles definidos na legislação do IPI**, a teor do Parecer Normativo nº 65/79”, sendo que as etiquetas e as embalagens para transporte não

atendem a este requisito, pois “não sofrem 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”.

O contribuinte não apresentou Contrarrazões.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os requisitos para se admitir o Recurso Especial foram todos cumpridos e respeitadas a formalidades previstas no RICARF, pelo que dele conheço.

Todos aqui certamente estão a par das inúmeras batalhas que se travam quase que diariamente no Contencioso (principalmente na área Administrativa, mas também na Judicial) sobre o conceito de insumos para fins de creditamento PIS/Cofins, e que tende hoje o CARF a adotar um conceito “intermediário”, entre o do IRPJ e o do IPI (que seria, este último, o defendido pela RFB, mas não é bem assim: ela defende um conceito para PIS/Cofins, conforme ainda será assentado).

Mesmo neste conceito “intermediário”, a questão não está pacificada: uns consideram suficiente que o bem ou serviço seja utilizado na produção; outros que é necessário que o bem seja utilizado diretamente na produção; outros, que seja indispensável. Vejamos, a título de exemplo, um caso concreto: As indústrias, em regra, fornecem vestuário a seus operários da linha de produção. Os chamados “blue-collars” vestem roupas padronizadas nas montadoras de automóveis. São utilizadas na produção?? Sim. São utilizadas diretamente na produção?? Não. São indispensáveis?? Não (ao menos de forma padronizada). Já os trabalhadores que fazem cortes de frango nas linhas de produção de frigoríficos usam “roupas” (EPI) que são exigidas pelas autoridades sanitárias. Estas são utilizadas na produção, mas não diretamente, e são indispensáveis. Uns entendem que nenhuma das duas vestimentas dá direito a crédito, outros que ambas dão e outros que só as segundas. Então, efetivamente, não é pacífico.

Mas incontestemente é que devem ser utilizados no processo produtivo.

A discussão aqui restringe-se somente a se **(i)** etiquetas e **(ii)** embalagens para transporte dariam ou não direito a crédito.

Invoco – conforme já implicitamente adiantado – a mais recente norma que trata do assunto no âmbito da RFB (com caráter vinculante para as unidades de origem e também para as DRJ), que é a Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 (cujo inteiro teor anexo às fls. 886 a 917), trazendo alguns excertos de interesse (com grifos meus e invertendo a ordem dos itens, para melhor refletir o que pretendo deixar consignado):

*46. Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da*

*Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).*

*47. Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.*

*48. Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.*

*14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*

*a) **bens** que:*

*a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);*

*(...)*

*a.3) que vertam sua utilidade **diretamente** sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou*

*(...)*

Quanto às **etiquetas**, não precisamos discutir se é aplicável ou não o conceito do IPI, pois existe norma vinculante no âmbito da RFB para o IPI, que dá direito ao crédito.

Trata-se do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 25/03/2014, do qual transcrevo a Ementa e alguns excertos de interesse dos Fundamentos:

*IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI.  
ETIQUETAS APLICADAS EM PRODUTOS TRIBUTADOS.  
CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

*Ementa: O estabelecimento industrial poderá creditar-se do imposto relativo a etiquetas compostas de qualquer matéria, adquiridas para serem aplicadas em produtos tributados.*

*(...)*

5. *A etiqueta não tem a função de acondicionamento do material de embalagem e também não entra na composição do produto final em si, fugindo portanto ao conceito estrito de matéria-prima, mas a ele se integra – seja diretamente, seja pela aposição na sua embalagem – podendo, assim, mais propriamente, ser tida como produto intermediário, para os efeitos em estudo.*

6. *E se mostra indubitoso que a operação de etiquetagem é uma das fases do processo de industrialização, tal como acontece com a rotulagem e a marcação por estampagem, que são análogas.*

No que tange às **embalagens para transporte**, podemos dizer que há dois “tipos”: (1) aquelas que simplesmente servem para o transporte de produtos já prontos e acabados para venda a varejo nas embalagens para apresentação e (2) aquelas que são absolutamente essenciais para a garantia da integridade do produto transportado, tanto é que estes são vendidos a varejo nelas acondicionados.

Como exemplos das primeiras, temos as caixas de papelão, sacos plásticos e semelhantes que acondicionam, por exemplo, a grande maioria dos produtos expostos nas prateleiras dos varejistas, e que são adquiridos da forma em que estão, em suas embalagens de apresentação.

Já as segundas seriam, por exemplo, as caixas que acondicionam partes de móveis, os isopores, fitas metálicas e plásticos que protegem fogões e outros eletrodomésticos que, desta forma embalados, são entregues ao adquirente.

A jurisprudência é tendente a admitir o crédito em relação às segundas, pois fazem parte do processo produtivo (o produto não está pronto e acabado sem elas).

Quanto às primeiras, já ocorre o contrário, pois não se integram ao produto final, ou seja, não vertem sua utilidade diretamente sobre o bem em produção, que, como já vimos, preconiza a Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 (que não vincula esta instância julgadora, mas, entendo eu, nos dá um “norte” coerente, que não pode ser desprezado).

Para bem nos situarmos em relação ao caso concreto, as atividades da BONDIO ALIMENTOS abrangem toda a cadeia produtiva, desde a produção de ovos férteis, integração e processamento de carne de frango para consumo, sendo que, em pesquisa na Internet, via Google, ainda vi que a Coopercentral **AURORA** Alimentos assumiu as suas operações a partir de 1º de outubro de 2012 (05 dias após o julgamento do Recurso Voluntário), ficando assim, claro para todos de que produtos se tratam – cortes de frango congelados – pois a citada marca, mais que conhecida, é encontrada em praticamente todos os supermercados do País.

Não resta dúvida, portanto, de que o consumidor vi lá no varejista e leva para casa o corte de frango em sua embalagem de apresentação, sem que seja necessária qualquer proteção adicional.

Julgo assim que não há direito de crédito nas aquisições de embalagens que não fazem parte do processo produtivo, não se integrando ao produto final, sendo utilizadas

Processo nº 10925.000380/2007-99  
Acórdão n.º **9303-006.090**

**CSRF-T3**  
Fl. 923

---

simplesmente para transporte do mesmo, que já se encontra pronto e acabado para venda a varejo em sua embalagem de apresentação. Nesta matéria, a decisão *a quo* merece reforma.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, para não reconhecer o direito ao creditamento das embalagens para transporte.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas