



**Processo nº** 10925.002266/2009-65  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-013.243 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 13 de abril de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados (madeira), por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

**NÃO CUMULATIVIDADE. IMOBILIZADO UTILIZADO NA PRODUÇÃO DE ARTEFATOS DE MADEIRA. SISTEMA DE ASPIRAÇÃO E TRANSPORTE DE PARTÍCULAS. DIREITO AO CRÉDITO.** No regime da não-cumulatividade do PIS e COFINS as indústrias de móveis têm direito a créditos sobre aquisições de equipamentos empregados na aspiração e transporte de partículas de madeira e seus compostos, por constituir em insumos vinculados aos produtos fabricados.

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 maioria de votos, em, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rêgo,

que lhe deram provimento parcial para restabelecimento da glosa sobre embalagem de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3301-009.346, de 18 de novembro de 2020, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

*RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.*

*Nos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.*

*EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.*

*Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.*

**CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. PROCESSO PRODUTIVO.  
POSSIBILIDADE.**

*Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas de depreciação apuradas sobre os ativos imobilizados da pessoa jurídica.*

*Nos termos do artigo 3º, VI das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, os ativos que estão sujeito ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo da pessoa jurídica.*

Consta do respectivo acórdão:

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo-se as glosas créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e créditos relacionados com os ativos imobilizados utilizados no processo produtivo.*

Intimado a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência no que diz respeito à :

- 1) sobre o custo das embalagens para transporte de produtos e
- 2) sobre o valor das despesas de depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

O Recurso Especial foi admitido, conforme despacho de fls. 704 e seguintes.

Intimado o Contribuinte apresentou contrarrazões manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O Contribuinte apresentou também Recurso Especial, que teve segue seguimento negado conforme despacho de fls. 815 e foi rejeitado o Agravo conforme despacho de fls. 834.

É o Relatório em síntese.

## Voto

Conselheira Erika Costa Camargos Autran, Relatora.

### Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho.

### Do Mérito

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à:

- 1-sobre o custo das embalagens para transporte de produtos e
- 2-sobre o valor das despesas de depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

#### 1-Custo das embalagens para transporte de produtos

A fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre despesas com embalagens para transporte, tais como papelão, cantoneiras, plásticos filmes, utilizados para proteção das peças de madeira de sua produção quando do seu transporte até o adquirente no exterior. Concluiu o agente fiscal, com base na IN SRF 247/2002 e 404/2004, que tais

embalagens não integram o produto final, não configurando nem embalagem de apresentação, sendo meras embalagens de proteção para transporte aplicadas ao produto na operação de venda, isto é, após o término da produção do bem.

A Contribuinte defende que estas embalagem visam assegurar a qualidade e integridade dos produtos de madeira que exporta, sem os quais não seria possível sua aceitação no mercado internacional., e informa ainda, que para efetuar a comercialização e transporte dos produtos, é necessário embalar com proteções como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, caixas plásticas, filme *stretch* (utilizado para envolver o produto), fita de aço (utilizada na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote).

*Veja-se que os insumos glosados são etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço. Ressalta-se que a maioria é legalmente exigida para os produtos destinados ao exterior.*

*Portanto, os insumos adquiridos para a confecção das embalagens integram o produto, participando efetivamente de sua venda, eis que necessitam ser devidamente embalados, com materiais que possam garantir a integridade da mercadoria até seu destino final.*

O acordão recorrido entendeu que:

*Trata-se, a meu ver, de despesas essenciais para a manutenção da qualidade do produto, em que pese não integrar fisicamente o produto produzido e tenha sido adicionado para acondicionamento para transporte após o processo produtivo.*

*Com isso, não há como negar a natureza de insumos para tais dispêndios*

*Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*Reverte-se as glosas com embalagens para transporte.*

Assim, entenderam que as embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

O objeto social da Contribuinte abrange industrialização, comercialização e exportação de madeiras, incluindo seus artefatos, como móveis, portas e acessórios; transporte rodoviário de cargas; atividades agroflorestais; importação de máquinas, componentes, insumos e embalagens utilizados em suas atividades; entre outras.

Vale ressaltar que os insumos glosados são etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço utilizado para embalar o produto final que vai destinado ao exterior.

Ademais, as embalagens guardam pertinência ao conceito de insumos e porque sua subtração implica em substancial perda de qualidade do produto, o que demonstra a sua essencialidade, pois permite que o produto comercializado tenha sua integridade garantida até a sua entrega definitiva, pois protegem o produto quando submetido a este fim.

Assim, entendo que todos os materiais utilizados para a embalagem acabam compondo o produto final da empresa, sendo de suma importância que o produto comercializado tenha sua integridade garantida até sua entrega definitiva no exterior, participando efetivamente da sua venda, pois, estas embalagem servem de proteção quando estes são submetidos a armazenamento.

Esse tema já foi enfrentado por essa turma, cito o acordão n.º 9303-008.305, julgado em 20/03/2019, de lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, senão vejamos:

*Processo nº 13981.000156/200559*

*Recurso Especial do Procurador*

*Acórdão nº 9303008.305 – 3ª Turma*

*Sessão de 20 de março de 2019*

*Matéria Cofins Créditos*

*Recorrente FAZENDA NACIONAL*

*Interessado FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005*

***ETIQUETAS. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.***

*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 (entendimento expressamente consignado no Parecer Normativo Cosit nº 4/2014).*

***EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, NÃO RETORNÁVEIS, ESSENCIAIS À GARANTIA DA INTEGRIDADE DO PRODUTO. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.***

*As embalagens, ainda para transporte (desde que não retornáveis), essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo como as que acondicionam portas de madeira, algumas inclusive partes de móveis vertem sua utilidade diretamente sobre os bens em produção, os quais, sem elas, não se encontram ainda prontos para venda, gerando, assim, a sua aquisição, direito a crédito.*

Portanto, não há reparos a se fazer no Acórdão recorrido e há que se negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

## **2-Valor das despesas de depreciação de bens do Ativo Imobilizado**

A fiscalização realizou a glosa dos créditos de despesas de depreciação relacionadas com bens escriturados no ativo imobilizado da Recorrente, sob o argumento de que tais ativos não estavam diretamente relacionados com o processo produtivo. O fundamento para tanto, foi o de que os ativos devem ser utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, restando claro que o ativo será considerado como utilizado na fabricação se respeitado o critério da IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

A Contribuinte argumenta que tais ativos compreendem um sistema de aspiração, filtro e exaustão de partículas e resíduos de madeira decorrente de seu processo produtivo, sem os quais a produção restaria inviável.

*Como já esclarecido, esse sistema é composto pelos seguintes equipamentos: 26 unidades de exaustão, compostos por ventiladores e filtros de mangas; 4 ventiladores de transporte; 4 filtros de manga; e 4 ciclones instalados sobre dois silos para armazenagem de partículas de madeira.*

*As unidades de exaustão têm como finalidade sugar as partículas geradas nas operações de usinagem dos materiais usados na produção de componentes, para portas de madeira. Essas partículas são transportadas pelo fluxo de ar gerado pelos ventiladores através de tubos que ligam os equipamentos de usinagem até o filtro de mangas. Nos filtros, o ar é devidamente filtrado e liberado para o ambiente enquanto as partículas são descarregadas por uma válvula rotativa na tubulação de transporte.*

*Os ventiladores de transporte, por sua vez, geram o fluxo de ar responsável por transferir as partículas da tubulação de transporte para os filtros instalados sobre o silo, os quais retêm essas partículas até serem depositadas nos silos de armazenagem.*

*Frisa-se que todo o material aspirado e transportado corresponde a partículas de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerado.*

*De pontuar, ainda, que a massa de partículas gerada na produção de portas de madeira, com utilização da capacidade de 70%, em 16 horas diárias de trabalho, é estimada em 85.455 kg. A densidade dessas partículas não comprimidas é de 70 kg/m<sup>3</sup>, portanto o volume diário de partículas gerado é de 1.220,80 m<sup>3</sup>.*

*Portanto, esse sistema está estritamente vinculado ao processo produtivo da contribuinte. Sem a aspiração desse considerável volume de partículas, a produção de portas torna-se praticamente inviável, sendo, esse sistema, imprescindível para o processo produtivo da Recorrente. (grifei)*

*Segundo o acordão recorrido: As partículas e resíduos descarregados e filtrados pelo sistema compreende partículas de madeira e compostos de madeira, como MDF e*

*compensados de madeira, que ficaram depositadas no silo de armazenagem. Note que a decisão de piso argumenta que tais ativos têm função importante ou mesmo indispensáveis para a produção a que se dedica, no entanto, não podem ser considerados como diretamente associados ao processo produtivo, possuindo a função de aspiração e transporte de partículas e resíduos de madeira para tornar o ambiente de trabalho mais saudável. Os ativos que estão sujeito ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer equipamento imprescindível e inserido no processo produtivo da pessoa jurídica, a exemplo dos ativos em análise.*

Sem reparos a fazer na decisão recorrida. Ademais, ressalto que esse tema foi apreciado por essa turma no Acórdão n.º 9303-010.445, de 17/06/2020, de lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, a qual peço licença para adotar como razões de decidir:

*Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: “**Sistema - equipamentos empregados na aspiração e transporte de partículas de madeira e seus compostos**”.*

*Segundo o Contribuinte, os encargos de depreciação do Ativo imobilizado, em relação **Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas**, é essencial ao processo de produção ao servir para aspirar e transportar partículas de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerados.*

*A Fazenda Nacional discorda do conceito de **insumos** adotado pelo Acórdão recorrido que assentou que para a caracterização do bem ou serviço como insumo, é suficiente o seu emprego no processo de produção, ainda que não haja contato direto com o produto em fabricação.*

*Pois bem, verifica-se nos autos que o referido bem, apesar de poder estar regularmente incluído do Ativo imobilizado, tem como função tornar saudável o ambiente de trabalho e não pode ser considerado como estritamente vinculados à produção dos produtos que a empresa posteriormente destina a venda – que são **artefatos de madeira**.*

O referido Sistema é composto pelos seguintes equipamentos, como explicado pela contribuinte e transcrito na Manifestação de Inconformidade: “26 unidades de exaustão, compostos por ventiladores e filtros de mangas; 4 ventiladores de transporte: 4 filtros de manga e 4 ciclones instalados sobre silos para armazenagem de resíduos de madeira: As unidades de exaustão têm como finalidade sugar as partículas geradas nas operações de usinagem dos materiais usados na produção de componentes para portas de madeira. Os resíduos são transportados pelo fluxo de ar gerado pelos ventiladores através de tubo que ligam os equipamentos de usinagem até o filtro de mangas. Nos filtros de ar é devidamente filtrado e liberado para o ambiente enquanto os resíduos são descarregados por uma válvula rotativa na tubulação de transporte. Os ventiladores de transporte, por sua vez, geram o fluxo de ar responsável por transferir os resíduos da tubulação de transporte para os filtros instalados sobre o silo, os quais retêm os resíduos até serem depositados nos silos de armazenagem”.

Restou informado ainda que todo o material aspirado e transportado, corresponde a resíduo de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerado. Caso este volume de resíduos não fosse aspirado e depositado nos silos a produção de portas se tornaria inviável. “Grande parte do resíduo gerado é pó, ou seja, partículas muito pequenas que quando inspiradas podem causar doenças respiratórias”. Por isso, o sistema de aspiração é equipamento indispensável à produção industrial de portas de madeira.

Nesse contexto, entendo que na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos do PIS 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.

Para tanto, me aponto 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 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.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)*

*Quanto ao Parecer Cosit RFB nº 05, de 2018, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.*

*Isto posto, me parece que o Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas, além de importante na indústria do Contribuinte, está diretamente vinculado, sim, aos artefatos de madeira por ela fabricados. Ainda que a função seja tão somente tornar saudável o ambiente, também vejo que o Sistema parece ser específico à indústria da Recorrente, tanto assim que aspira e transporta o resíduo de madeira e seus compostos, como MDF.*

*Portanto, o crédito calculado com base na depreciação do Sistema em comento deve ser reconhecido e geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por restar caracterizada sua essencialidade e relevância na elaboração do produto final.*

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

**Do dispositivo**

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran