



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002268/2009-54
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.897 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 10 de setembro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. INSUMOS. CRÉDITOS.
REQUISITOS. POSSIBILIDADE.

Consideram-se insumos, para efeito de crédito referente à COFINS não cumulativa, as embalagens para transporte, quando necessárias à preservação da integridade e da qualidade dos produtos, internamente ou até a entrega ao adquirente.

CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. PROCESSO
PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Possibilitam o direito a crédito da COFINS não cumulativa as despesas de depreciação apuradas sobre o Ativo Imobilizado. Nos termos do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003, os ativos que ensejam o crédito da contribuição não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento ou outro bem imprescindível e inserido no processo produtivo da pessoa jurídica.

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.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3301-009.349**, de 18/12/2020 (fls. 929 a 941)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento de créditos de **Cofins** (fl. 59), na sistemática não cumulativa - exportação, formulado em PER/DCOMP pelo contribuinte (fls. 2 a 58), decorrente de operações realizadas com o mercado externo, no 4º trimestre de 2007.

A DRF/Joaçaba/SC, com base no Parecer Fiscal de fls. 183 a 211, emitiu o **Despacho Decisório n.º 723/2010** (fls. 212/213), efetuando glosas em relação a: (a) embalagens de transporte e bens correlacionados (materiais de embalagem utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte e que não agregam valores aos bens, não se inserindo no conceito de insumos); (b) bens e serviços não caracterizados como insumos (para os quais, por falta de provas, não foi possível a caracterização como insumos); (c) despesas de energia elétrica (o contribuinte incluiu na base de cálculo valores referentes à multa, juros de mora e correção monetária constantes nas faturas de energia elétrica); e (d) base de cálculo do crédito a descontar referente a bens do Ativo Imobilizado (a fiscalização explica que os bens descritos como “Sistema de aspiração e transporte de partículas”, sistema de arquivo deslizante para armazenagem, sistema interno de câmeras para fábrica, sistema de exaustão, sistema de exaustão Mtk, arqueadora para fita metálica, carro hidráulico e *lanternin* saída de ar Fab Port., bomba de graxa, bomba de vácuo e empilhadeira, não encontram relação direta com o processo produtivo da empresa).

Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 218 a 232) alegando, em síntese que: (a) para efetuar a comercialização de seus produtos - madeiras e seus artefatos, entre outros, é necessária a embalagem, confeccionada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, caixas plásticas *etc.*, e que os insumos glosados são etiquetas adesivas (legalmente exigidas para produtos destinados ao exterior e coladas na madeira), chapa de papelão ondulado (utilizado como proteção do produto embalado), cantoneiras (utilizadas para proteção), filme *stretch* (utilizado para amarrar o pacote) e fita de aço (utilizada na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote), concluindo que tais itens compõem o produto final, e devem ser passíveis de creditamento; (b) a legislação não estabelece quaisquer vedações ao direito de crédito das despesas com energia elétrica em sua totalidade; (c) é indevida

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

a glosa de valores que efetivamente se referem à depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens que compõem o processo produtivo da empresa, ressaltando que os bens - sistema de aspiração e transporte de partículas - caracterizam-se pela essencialidade no processo de produção, e detalhando a função de cada equipamento que compõe o sistema no processo produtivo da empresa; e (d) pretende provar o alegado por meio da juntada de novos documentos, anexando Livro de Registro de Entrada, fichas técnicas dos produtos e comprovantes de pagamento (*leasing*).

O recurso foi apresentado à **DRJ em Florianópolis/SC**, que proferiu o **Acórdão n.º 07-31.980**, de 12/07/2013, (fls. 781 a 800), considerando **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, sob os seguintes fundamentos: (a) no âmbito específico dos Pedidos de Restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte a comprovação da existência do direito creditório; (b) no regime da não cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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 incluídas no ativo imobilizado; (c) as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições; e (d) no âmbito do regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Cientificado do Acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 841 a 858, endossando os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, e reforçando seu inconformismo quanto ao conceito de insumo adotado, pugnando por uma concepção mais ampla e próxima do conceito de despesas do IRPJ.

Os autos, então, vieram para **juízo do Recurso Voluntário** e foram submetidos ao CARF, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3301-009.349**, de 18/12/2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, revertendo as glosas de créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e de créditos relacionados com os ativos imobilizados utilizados no processo produtivo, sob os seguintes fundamentos: (a) nos Pedidos de Ressarcimento, restituição e compensação, pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado; (b) os custos 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 n.º 1.221.170/PR; e (c) geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas de depreciação apuradas sobre os ativos imobilizados da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, VI das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, não apenas sobre os ativos que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas sobre qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n.º 3301-009.349, de 18/12/2020, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 944 a 965), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária com relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre: (a) gastos com embalagens de transporte; e (b) encargos de depreciação de bens do Ativo imobilizado. Indicou como paradigmas de divergência, respectivamente, os Acórdão n.º 3801-001.367 e n.º 3102-001.400, para a matéria (a); e o Acórdão n.º 3101-000.795, para a matéria (b).

Apontou-se que no **acórdão recorrido**, a Turma julgadora defendeu que as despesas com as embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por estarem preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, ensejam o direito à tomada do crédito das contribuições, enquanto que nos **Acórdãos paradigmas** entendeu-se que elas não geram crédito, pois não estariam relacionadas com o processo produtivo da empresa, mas com etapa posterior à produção do bem, isto é, ao transporte inerente à fase de comercialização do produto.

Registrou-se ainda que no **acórdão recorrido**, a Turma julgadora defendeu que os ativos que estão sujeitos ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados a venda, mas qualquer equipamento imprescindível e inserido no processo produtivo da pessoa jurídica, e, por outro lado, no **Acórdão paradigma** entendeu-se que apenas os bens do Ativo Permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

Posto isto, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **3ª Câmara / 3ª Seção** de Julgamento, de 01/02/2021, às fls. 977 a 983, foi **dado seguimento**, monocraticamente, ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho de Admissibilidade que deu seguimento ao recurso, o contribuinte apresentou suas **Contrarrrazões**, às fls. 1.054 a 1.071, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido.

Cientificado do Acórdão n.º 3301-009.349, de 18/12/2020 e do recurso interposto pela Fazenda Nacional, o **Contribuinte** apresentou **Recurso Especial** (fls. 990 a 1.004), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária com relação aos gastos com energia elétrica, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3301-003.937. No entanto, pelo Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, de 01/07/2021 (fls. 1.075 a 1.077), liminarmente, o referido acórdão paradigma foi descartado como representativo de divergência, tendo em conta que foi prolatado pela mesma Turma recorrida - 1ª TO da 3ª Câmara. À míngua de outra indicação de paradigma, a divergência quedou-se sem comprovação e, portanto, foi **negado seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Em 23/11/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Câmara, de 01/02/2021 (fls. 977 a 983), pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre apropriação do crédito de COFINS sobre os gastos com embalagens de transporte e encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

Portanto, cabe o **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em endosso ao exame monocrático de admissibilidade.

Do Mérito

É importante, preliminarmente, destacar que a análise do **conceito de insumo** nestes autos, é efetuada à luz do precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o **Recurso Especial nº 1.221.170/PR** (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste Colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Em complemento ao precedente vinculante, cabe mencionar ainda o Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou aclarar e pormenorizar conteúdo do citado precedente.

Resta também registrar que o objeto social da empresa demandante do crédito abrange a industrialização, comercialização e exportação de madeiras, incluindo seus artefatos, como móveis, portas e acessórios; transporte rodoviário de cargas; atividades agroflorestais *etc.*

Feitas essas observações, passa-se a analisar o mérito da controvérsia, que se resume à apropriação do crédito de COFINS sobre os gastos com **embalagens de transporte e encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado**.

O primeiro tema (gastos com **embalagens de transporte**) é recorrentemente analisado por esta Câmara uniformizadora de jurisprudência, que sobre ele reiteradamente decide de forma unânime, a ponto de já se demandar a edição de Súmula sobre a matéria:

Acórdão 9303-014.395 (21/09/2023, Rel. Cons. Gilson Macedo Rosenberg Filho - unânime)

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais apuradas no regime da não-cumulatividade.

Acórdão 9303-014.300 (17/08/2023, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira - unânime)

Consideram-se insumos com direito a crédito os materiais das embalagens para transporte, quando necessárias à preservação da integridade e qualidade dos produtos, internamente ou até a entrega ao adquirente.

Acórdão 9303-014.094 (20/06/2023, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran, unânime)

Os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

No caso em análise, 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, entendendo que tais embalagens não são de apresentação, mas meras embalagens de proteção para transporte, aplicadas ao produto na operação de venda, isto é, após o término da produção.

Como esclarecido de início, o balizamento dos limites interpretativos do conceito de insumo está no precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR), e nas leis de regência das contribuições não cumulativas, além do detalhamento efetuado no Parecer Cosit RFB nº 05/2018.

E, tendo em conta tal delimitação, os gastos com esses materiais de embalagem para transporte (não ativáveis, não retornáveis) para movimentação, acondicionamento e transporte das madeiras, incluindo seus artefatos, como móveis, portas e acessórios produzidos, adequa-se ao citado conceito de insumos, tomando por base a essencialidade e a relevância, para manutenção do produto em condições adequadas para ser estocado e transportado.

Tais dispêndios com embalagens, no âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, são essenciais à atividade econômica da empresa, pois garantem que o produto seja preservado durante o transporte e estocado com manutenção da qualidade e das características técnicas.

Pelo exposto, e em endosso à jurisprudência assentada neste colegiado, cabe a **negativa de provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, neste tema.

No que se refere ao segundo tema (**depreciação de bens do Ativo Imobilizado**), verifica-se que a glosa fiscal se estende a “Sistema de aspiração e transporte de partículas” (Sistema de arquivo deslizante para armazenagem, Sistema interno de câmeras para fábrica, Sistema de exaustão, Sistema de exaustão Mtk, Arqueadora para fita metálica, Carro hidráulico e Lanternin saída de ar Fab Port., bomba de graxa, bomba de vácuo e empilhadeira), sob o fundamento de que não encontram relação direta com o processo produtivo do contribuinte.

Destaque-se que o creditamento relativo às despesas com depreciação de bens utilizados na produção está previsto, para o caso da COFINS, no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que remete aos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do *caput* do mesmo art. 3º, cabendo aqui reproduzir o disposto no inciso VI:

“VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; *(redação dada Pela Lei nº 11.196/2005)*” *(grifo nosso)*

Na decisão da DRJ se informa que em análise aos autos verifica-se que, como a data de aquisição do bem - “Sistema de aspiração e transporte de partículas exaustores” - é posterior a 1º de maio de 2004, tal fato, não há dúvida, atende a uma das condições de creditamento de encargos de depreciação (na razão de 1/48 ao mês do valor do bem).

Recorde-se que o contribuinte alega, já na sua Manifestação de Inconformidade, e, agora, no Recurso Especial, que, o “Sistema de aspiração e transporte de partículas” caracteriza-se pela essencialidade no processo de produção, detalhando a função de cada equipamento do citado sistema no processo produtivo da empresa (fls. 229/230 e fl. 1.069):

“O Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas 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 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. (...)”

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 de portas de madeira”. *(grifo nosso)*

Portanto, esclarece-se que o referido sistema de aspiração e transporte de partículas está regularmente incluído do Ativo imobilizado da empresa e pode ser considerado como associado ao processo produtivo (produção de artefatos de madeira - portas), nos termos do exigido pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. E, provavelmente, só não obteve o direito a crédito em função do conceito restritivo de insumos utilizado na glosa fiscal, alastrado aos demais incisos do art. 3º, fazendo nele incluir um vínculo “direto” que não consta no texto legal.

Percebe-se que o referido sistema está vinculado ao processo produtivo do contribuinte, e que sua ausência pode, inclusive, tornar inviável a produção. Assim, deve ser mantida a reversão das glosas referentes as máquinas, equipamentos e bens incorporados ao Ativo Imobilizado, relativos ao “Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas”, uma vez que é utilizado no processo produtivo do Contribuinte, pelo que cabe a **negativa de provimento** ao recurso fazendário, em relação ao tema.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan