



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.909135/2011-25  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-013.261 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de abril de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GELNEX INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITOS DE COFINS. GASTOS COM EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO E TRANSPORTE. PALLETS. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de embalagens para acondicionamento, estocagem ou transporte - Pallets, dos produtos (Gelatinas), por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser consideradas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade. Tais bens não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

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, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

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

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interpostos pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-008.956**, de 30/07/2020 (fls. 211/224), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Do Pedido de Ressarcimento

Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento** de créditos da Contribuição para COFINS, com incidência não-cumulativa, relativos ao Período de apuração de 01/07/2006 a 30/09/2006.

A DRF em Joaçaba/SC, emitiu Despacho Decisório (fl. 27) e no Despacho nº 458, de 10/05/2012, fls. 125/141), no qual homologa parcialmente a compensação pleiteada, glosando um crédito no valor de R\$ 27.438,46. A Fiscalização apontou as seguintes irregularidades:

- insumos com alíquota “Zero”: o contribuinte computou em seus créditos a aquisição de insumo ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, os quais não dão direito a crédito;
- despesas que **não representam Insumo – aquisição de Pallets**: somente bens ou serviços de aplicação direta ao processo produtivo da empresa são admitidas;
- bens do Ativo Imobilizado – Valor de aquisição, recuperação acelerada.

### Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresenta sua Manifestação de Inconformidade de fls. 2/24, após discorrer sobre o conceito de insumos, pleiteia, em síntese, reversão das glosas nos seguintes termos:

a) insumos com alíquota zero: a Fiscalização glosou o valor do crédito computado sobre produtos sujeitos à alíquota zero (ácido cítrico, que estaria com a alíquota do PIS e COFINS reduzida a zero), no entanto alega que os produtos foram adquiridos para serem utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota 7,6%, logo dariam direito a crédito; que a Lei nº 10.833, de 2003, introduziu a possibilidade de descontar créditos calculados em relação aos insumos adquiridos;

b) despesas não são insumos: os **Pallets (ou estrados)** são insumos de produção, pois são utilizados como material de embalagem no processo produtivo. Esclarece que esses bens são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem ao exterior em perfeitas condições, tendo ressaltado serem esses produtos integralmente consumidos, posto que depois de cumprirem com sua finalidade (proteger o produto até o destino final), não retornam ao fornecedor das mercadorias;

c) bens do Ativo imobilizado – recuperação acelerada: no caso em questão, a contribuinte optou pela utilização dos encargos de depreciação em 48 meses dos bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa.

A **DRJ em Campo Grande (MS)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **04-45.964**, de 04/06/2018 (fls. 152/175), considerou **improcedente** a Manifestação apresentada, não homologando a compensação pretendida, mantendo-se a glosa em relação aos créditos da contribuição social não cumulativa, apurados a título insumos adquiridos com alíquota zero; despesas que não representam insumo (aquisição de *Pallets*) e, bens do Ativo imobilizado – Depreciação acelerada.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 182/205, que em síntese, retoma os mesmos fundamentos da Manifestação de Inconformidade, reiterando que: **a)** entende que está prescrita a pretensão da RFB exigir os créditos aqui discutidos, já que o processo administrativo em questão permaneceu paralisado por mais de 03 (anos), nos termos do artigo 1º, §1º da Lei nº 9.873, de 1999; **b)** descreve sobre o efeito vinculante das decisões administrativas, referente às aquisições de bens e serviços utilizados como insumo: **i)** que os **Pallets** são insumos de produção, utilizados para proteção/condicionamento do produto e para facilitar no transporte; **ii)** insumos adquiridos com alíquota zero: a vedação prevista no artigo 3º, §2º, da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica ao presente caso, considerando que os produtos adquiridos são tributados pelas contribuições, e **c)** bens do Ativo imobilizado – recuperação acelerada: as máquinas e equipamentos são utilizadas no processo produtivo e devem ser beneficiadas com a depreciação acelerada.

### Acórdão/CARF

O processo veio ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exara a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-008.956**, de 30/07/2020 (fls. 211/224), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu provimento parcial ao recurso para:

- a) reverter à glosa referente à aquisição de **Pallets** e embalagens, que são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos;
- b) admitir o direito do contribuinte apurar os créditos da Depreciação das edificações e construções conforme previsto na IN SRF nº 457, de 2004, e
- c) que o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pela Lei nº 10.865, de 2004, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição à COFINS.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificada do Acórdão nº 3302-008.956, de 30/07/2020, a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial de fls. 226/232, apontando divergência com relação à seguinte matéria: tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre “**o custo de aquisição das embalagens para transporte - Pallets**”.

Apresenta como **paradigma** o Acórdão nº 9303-008.212, de 21/02/2019, argumentando que, no **Acórdão recorrido**, ao interpretar o REsp nº 1.221.170/PR e o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, concluiu por **reverter a glosa** dos créditos tomados sobre o custo de aquisição de **Pallets**, por serem utilizados como forma de viabilizar o carregamento/transporte dos produtos produzidos pelo Contribuinte e para proteger as mercadorias do contato com elementos estranhos que possam prejudicar a sua qualidade.

No Acórdão **paradigma** nº 9303-008.212, a Turma, também interpretando o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, e também contemplando processo produtivo de indústria alimentícia, entendeu que as embalagens para transporte de produtos acabados **não podem** ser considerados insumos.

Assim, no Exame de Admissibilidade, concluiu-se que, cotejando os arestos confrontados, há entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos sobre os gastos com embalagens para transporte.

E, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara, de 03/11/2020, exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF de fls. 248/251, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### **Contrarrazões/Questão de Ordem**

Regularmente notificada do Acórdão n.º 3302-008.956, de 30/07/2020 e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte apresentou Petição de fls. 258/259, suscitando “Questão de Ordem”, na qual aduz que o Recurso Voluntário interposto não teria sido julgado e que fora juntada, em sede de Recurso Especial, uma decisão estranha aos autos, proferida no processo n.º 10925.905355/2011-80.

Analisado o requerimento, o Presidente da 3ª Câmara / 3ª Seção, em Despacho de fl. 263, informa que a “questão de ordem” é considerada improcedente, uma vez que a Contribuinte se equivocou quanto aos fatos alegados. Explica que, inicialmente, o recurso de fls. 182/204 foi julgado mediante o Acórdão n.º 3302-008.956, de fls. 211/224 e que fora cientificado em 02/09/2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 255. Tal Acórdão mencionado na Petição, proferido nos autos do PAF n.º 10925.905355/2011-80, trata-se de decisão paradigma utilizada pela PGFN em seu Recurso Especial de fls. 226/232, em face do Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-008.956, de 2020.

Ao final, informa a ausência de interposição de Recurso Especial e/ou contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN, por parte do requerente.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara, de 03/11/2020, exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 248/251, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste presente voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### **Mérito**

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia à tomada de créditos de COFINS, regime não cumulativo, sobre os

**“o custo de aquisição das embalagens (*Pallets*) para acondicionamento ou transporte dos produtos”.**

Na decisão recorrida, a Turma concluiu por **reverter a glosa** dos créditos tomados sobre o custo de aquisição de *Pallets* e embalagens, por serem utilizados como forma de viabilizar o carregamento/transporte dos produtos produzidos pelo Contribuinte e para proteger as mercadorias do contato com elementos estranhos que possam prejudicar a sua qualidade.

De outro lado, a Fazenda Nacional alega que a decisão foi equivocada na interpretação da lei nesse quesito e requer que seja restabelecido tais glosas, já que, para ela, esse tipo de embalagem não se incorpora ao produto, pois o mesmo encontra-se acabado.

Primeiramente, cabe informar que no Recurso Voluntário a empresa informa detalhadamente seu processo produtivo, etapa por etapa, destacando que (fls. 185/191), “(...) *A Gelnex se trata de empresa do ramo industrial de Gelatinas, que tem sua operação iniciada com a aquisição de pele suína ou bovina, que é fornecida por frigoríficos localizados principalmente na região sul, sudeste e centro oeste do país*”.

Sobre a glosa desse crédito, consta no Relatório Fiscal de Auditoria de Crédito, em que a Fiscalização informa o seguinte, (fl. 136):

Nesta linha, não se podem admitir créditos sobre a aquisição de “Pallets” utilizados na movimentação e transporte dos produtos ou destinados a armazenagem dos produtos produzidos. No caso de paletes não retornáveis utilizados no embarque de mercadorias, o que parece ser o caso em apreço, não fazem parte do processo produtivo, não havendo uma incidência direta com o produto. Não estão ligados ao processo produtivo, embora sejam relevantes, não se pode dizer sejam os mesmos empregados diretamente na fabricação de um bem destinado á venda, já que se tratam de bens utilizados nos serviços auxiliares (transporte ou armazenagem), portanto, complementares ao processo e, por isso, fora do alcance do conceito de insumo.

Diferentemente se se tratarem de “Pallets” utilizados dentro da empresa destinados à armazenagem ou estocagem dos produtos, então eles fazem parte do ativo e deveriam ser imobilizados, ocorrendo o crédito, aí, pelas despesas do encargo mensal de depreciação. Assim quer se destinem ao transporte ou a armazenagem dos produtos produzidos. não cabe o direito ao crédito como insumo na linha 2 do DACON.

De outro lado, destaca a Contribuinte no recurso que, no tocante aos **Pallets** dos quais a Gelnex se beneficiou dos créditos relacionados à COFINS, que se tratam sim de insumos de produção, haja vista que integram o produto adquirido pelo cliente, e não de mera forma de proteção/acondicionamento para o transporte. “(...) *As fotografias juntadas com a manifestação de inconformidade demonstraram claramente que o produto, que é destinado ao consumo humano e, portanto, não poderia jamais ser transportado via granel, tem embalagem única, e é esta, exatamente, a autorizadora dos créditos apropriados pela Gelnex*”.

Pois bem. Entendo que pela análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos de PIS e da COFINS 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. Ressaltando que para se falar em insumo é

necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a **aplicação deles ao processo produtivo** dos bens destinados à venda.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB n.º 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial n.º 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da 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.”

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

Feita a ressalva e considerando o critério acima, passo a analisar a matéria aqui discutida, reprisando que na decisão recorrida, garantiu o crédito de insumos relativo aos gastos com aquisição dos *Pallets* para armazenagem, movimentação e transporte dos produtos.

A Contribuinte explica no recurso que a aquisição pelo cliente da Gelnex compreende a **Gelatina embalada nas condições exigidas pelo cliente**, e isso se comprova a partir dos documentos juntados com a Manifestação de Inconformidade (especificações dos clientes), que nada mais são do que os pedidos do cliente, estabelecendo as especificações das embalagens que quer para o produto. (...) *Assim, é mais do que evidente, para a Gelnex, que os custos com embalagens e Pallets, dos quais pretende se beneficiar com os créditos, não se tratam de custos decorrentes de mera liberalidade da empresa para o fim de melhor acondicionar ou proteger o produto por ocasião do seu transporte, mas sim, dizem respeito ao custo do produto adquirido pelo cliente”.*

Como se vê, a Contribuinte entende que as aquisições de *Pallets* devem ser consideradas como insumos, pois são utilizados como material de embalagem no processo de produção. Esclarece que esses bens são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem ao exterior em perfeitas condições, tendo ressaltado serem esses produtos integralmente consumidos, posto que depois de cumprirem com sua finalidade (proteger o produto até o destino final), não retornam ao fornecedor das mercadorias.

Feito estas considerações, entretanto, discordo da decisão recorrida. Sobre o tema, o Parecer RFB/Cosit n.º 5 (item 55, 56 e 59), se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS, nos seguintes termos:

**5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

(...) 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço** (...). (Grifei)

Como se vê, efetivamente as despesas com aquisições de *Pallets*, embalagens de acondicionamento e transporte de produtos fabricados (Gelatina), não se compreendem no conceito de insumos, pois são gastos efetivados após a finalização do processo de produção.

E, não há qualquer elemento de prova nos autos demonstrando que, diferentemente como no caso de produtos hortifrutigranjeiros, alimentos ou farmacêuticos, teríamos a obrigatoriedade legal e específica do setor (como exigência Fitossanitária, Anvisa, etc.), para utilização de tais embalagens objetivando garantir a qualidade final do produto acabado (acarretando uma substancial perda da qualidade na conservação dos seus produtos), levando-se em conta que isso não restou devidamente comprovado no processo. Assim, tais bens não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva realizada pelo Contribuinte e, sim, de relação comercial (exigências de clientes).

No caso em apreciação, os *Pallets* (ou estrados) têm como finalidade a acomodação das caixas que contém os produtos produzidos em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria nas empilhadeiras, assim como o carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os destinatários finais.

Logo, tais acessórios somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que os produtos já se encontram devidamente embalados.

Isto posto, neste caso, assiste razão à Fazenda Nacional, pois à luz do decidido no Recurso Especial 1.221.170/PR e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, deve ser reformado o Acórdão recorrido nesta matéria, uma vez que não geram crédito de COFINS os gastos efetuados com às aquisições de *Pallets*, com a finalidade de acondicionar, armazenar ou transportar os produtos acabados (Gelatina), por constituírem **gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto** para venda ou a prestação de serviço.

### Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **dar-lhe provimento**, devendo ser revertida a decisão recorrida quanto a matéria em debate (**custo de aquisição das embalagens (Pallets)**), mantendo-se a decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos