



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12571.720055/2013-77  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-012.966 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de março de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AFFONSO DITZEL & CIA LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

EMBALAGENS. CREDITAMENTO. INTEGRAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito a embalagem que integra o produto final ou como fundamental em seu deslocamento, sendo-lhe essencial tal qual requer a legislação de regência e nos termos da exegese do REsp 1.221.170/PR (STJ).

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

As aquisições de material de embalagem (fita de aço, selo poliéster, stretch filme, película e cantoneira plástica para embalagens), dos produtos fabricados, por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser consideradas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade.

Também, 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, de 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 Valcir Gassen (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

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 Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 330 a 349), interposto pela Fazenda Nacional, em 28 de setembro de 2020, em face do Acórdão nº 3301-007.813 (e-fls. 314 a 328), de 23 de junho de 2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos deu provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão ficou assim ementada:

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos da empresa geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Gera direito ao desconto de crédito as despesas com peças de reposição, não incluídas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas que fazem parte do processo produtivo da empresa.

**EMBALAGENS. CREDITAMENTO. INTEGRAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito a embalagem que integra o produto final ou como fundamental em seu deslocamento, sendo-lhe essencial tal qual requer a legislação de regência e nos termos da exegese do REsp 1.221.170.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 353 a 358), em 3 de novembro de 2020, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF admitiu o recurso interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão da matéria quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens para transporte dos produtos.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 365 a 375), em 2 de junho de 2021. Requer que seja negado provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade. Divergência interpretativa demonstrada e comprovada com a indicação como acórdãos paradigmas o Acórdão nº 9303-007.111 e Acórdão nº 9303-009.310. Portanto, vota-se pelo conhecimento.

O objeto da lide, nesta instância recursal, cinge-se a à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens para transporte dos produtos.

A Fazenda Nacional defende que “(...) as despesas e/ou custos com embalagens que servem ao manuseio, ainda que atuem como facilitadores no transporte ou na comercialização dos produtos são embalagens de transporte e não dão direito à crédito de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa”. Em síntese, considera que essas embalagens de transporte se situam após à fase de produção e de fabricação, não gerando assim, direito à crédito pelo fato de não ser um insumo como previsto na legislação de regência, art. 3º da Lei 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, no Parecer Normativo RFB/COSIT nº 5/2018 e Resp. nº 1.221.170/PR (STJ).

Verifica-se que a DRJ, acerca das glosas efetuadas nas aquisições de embalagens de acondicionamento e transporte, com o lastro legal da IN SRF nº 404/2004, mesmo admitindo que se tenha incluído materiais de embalagem dentre os insumos, considerou que essas embalagens estão em momento “posterior” ao processo produtivo.

Com a devida vênia a esse entendimento, verifica-se acertada a decisão recorrida, sem reparos.

Na interpretação da legislação, bem como da jurisprudência e pareceres técnicos, é salutar que se faça uma interpretação que contemple algumas questões fundamentais, dentre elas, de que se trata de um tributo geral sobre o consumo e que por determinação constitucional é não-cumulativo. Afastar o direito de crédito sobre as despesas com embalagens de transporte é reduzir o âmbito do processo produtivo a uma etapa anterior, isto é, de produtos que ainda não estão aptos a serem comercializados, que não estão finalizados, pois sem essas embalagens os bens podem sofrer avarias irreparáveis na entrega ao destinatário final, bem como, não atender o disposto sobre a não-cumulatividade.

Cita-se, para reforçar tal entendimento, trecho do voto proferido no acórdão recorrido, de relatoria do il. Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, que por unanimidade de votos, entendeu-se por afastar as glosas com as despesas de embalagens, da seguinte forma:

### 3. Embalagens

No que cinge ao tema das embalagens, a DRJ pontua que há que se considerar, de início, que as mesmas não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, tratando-se, na verdade, de bens utilizados em momento posterior à conclusão do processo produtivo. Havendo, pois, nítida diferenciação entre as embalagens “que entram em contato direto com o produto” e “embalagens para acondicionamento e transporte”.

Noutro giro, o Contribuinte aduz que as embalagens empregadas são indispensáveis para a composição do produto final, mormente porque, os bens que produz não podem estar batidos, ou amassados, ou quebrados, ou rachados, para ser disponibilizado ao consumidor. Assim, a embalagem está diretamente relacionada à atividade da recorrente, incorporando-se ao produto final, pois sem as embalagens não podem ser comercializados, quer por exigência da legislação, quer por propiciar o manuseio/transporte.

Vejo razão no pleito do Recorrente. Conforme relatado no descritivo de produção, fica evidente que as embalagens são essenciais aos produtos fabricados, inexorável ao seu desiderato final. (...)

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

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

**Voto Vencedor**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com relação à matéria: “Créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o **custo das embalagens para transporte** dos produtos”, como passo a explicar.

Consta dos autos que o Fisco consignou que no tocante ao item **Embalagens de acondicionamento e transporte**, tais gastos são relativos às aquisições de “*fita de aço, selo poliéster, stretch filme, película e cantoneira plástica para embalagens*” e que foram indevidamente creditados. Afirma que, tais bens não são utilizados durante o processo de fabricação do produto e não se incorporam ao produto elaborado, uma vez que são utilizados apenas para o transporte e proteção do produto (depois do produto estar fabricado), e sendo assim não geram créditos de PIS e da COFINS.

No Acórdão recorrido, entendeu que gera direito a crédito a embalagem que integra o produto final ou como fundamental em seu deslocamento, sendo-lhe essencial tal qual requer a legislação de regência e nos termos da exegese do REsp nº 1.221.170/PR.

A Fazenda Nacional considera que essas embalagens de transporte se situam após à fase de produção e de fabricação, não gerando assim, direito à crédito pelo fato de não ser um insumo como previsto na legislação de regência, art. 3º da Lei 10.833, de 2003 e da Lei nº 10.637, de 2002, no Parecer Normativo RFB/COSIT nº 5/2018 e Resp. nº 1.221.170/PR (STJ).

A Contribuinte alega que os materiais de Embalagens, são utilizados no processo produtivo, vez que é apenas com a embalagem para o transporte que a fase produtiva se finda. Diz que as embalagens são “indispensáveis para a composição do produto final, mormente porque, os bens que produz, dentre eles são: *decking's*, forros, assoalhos internos, pisos diversos, lambris, molduras e estrado para jardins, não podem estar batidos, amassados, quebrados, ou rachados, para ser disponibilizado ao consumidor final”.

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 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 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 nº 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 das Embalagens (*fita de aço, selo poliéster, stretch filme, película e cantoneira plástica para embalagens*) dos produtos fabricados: *decking's*, forros, assoalhos internos, pisos diversos, lambris, molduras, estrado para jardins.

Como visto alhures, a Contribuinte 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 os produtos até o seu destino final), não retornam ao fornecedor das mercadorias.

Feito estas considerações, entretanto, discordo da decisão recorrida. Sobre o tema, o Parecer RFB/Cosit nº 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 Embalagens de acondicionamento e transporte de produtos fabricado, 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, tais produtos (para embalagens) têm como finalidade a acomodação das caixas que contém os produtos produzidos, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria nas empilhadeiras, assim como o carregamento nos veículos de transporte 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. Não são insumos (porque o produto já está pronto) e não são despesa de venda por ser anterior a ela. Portanto, entendendo serem despesas operacionais, sem previsão de crédito.

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 revertido o Acórdão recorrido nesta matéria, uma vez que não geram crédito de PIS e da COFINS os gastos efetuados com às aquisições de material d embalagens (*fita de aço, selo poliéster, stretch filme, película e cantoneira plástica para embalagens*), com a finalidade de acondicionar para melhor transportar os produtos acabados: *decking's*, forros, assoalhos internos, pisos diversos, lambris, molduras, estrado para jardins, por constituírem **gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto** para venda ou a prestação de serviço.

### Conclusão

Ante ao acima exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, devendo ser revertida a decisão recorrida quanto à aquisição de **material de embalagem** para transporte dos produtos (*fita de aço, selo poliéster, stretch filme, película e cantoneira plástica para embalagens*), por constituírem gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto para venda ou a prestação de serviço.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos