



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900954/2010-95
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-014.093 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado POLITENO INDUSTRIA E COMERCIO S A

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

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES
DE CREDITAMENTO.

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. Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo com relação aos gastos com embalagens para o transporte de produtos acabados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que votou pelo provimento exclusivamente em relação a *pallets*.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Miyayama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocado(a)), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto (suplente convocado(a)), Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-008.840, de 23/03/2021**, cuja ementa, na parte de interesse, se transcreve a seguir:

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a solicitação de juntada por apensação dos processos citados e de realização de diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para afastar as glosas associadas a água desmineralizada; água clarificada; ar de instrumento; vapor a 15

Kgf/cm2 e a 42Kgf/cm2; ar de serviço; controladores de depósito (trocaador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e (ii) por maioria de votos, para afastar as glosas relativas a material de embalagem, vencidos o Conselheiro Ronaldo Souza Dias, que negava provimento, e os Conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche, que o davam em menor grau, negando provimento quanto aos pallets. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3401-008.827, de 23 de março de 2021, prolatado no julgamento do processo 13502.900939/2010-47, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

A Fazenda Nacional foi cientificada e apresentou Recurso Especial suscitando divergência com relação ao **Crédito de Pis e Cofins. Embalagens de transporte.**

O Recurso Especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade.

A Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo, que o recurso **não seja conhecido**. Quanto ao mérito, a Contribuinte requer seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão do Acórdão Recorrido.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika 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 n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de admissibilidade, senão vejamos:

Passa-se ao exame da argumentação da recorrente no presente caso concreto.

3.1 Crédito de Pis e Cofins. Embalagens de transporte

O acórdão recorrido concedeu direito de crédito calculado sobre embalagens utilizadas para transporte dos produtos acabados - pallets, conforme o dispositivo de decisão já transcrito e o voto vencedor na matéria.

Os paradigmas foram utilizados pelos seguintes excertos:

Ac 9303-007.111

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

Ac 9303-009.310

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

Os paradigmas, conforme se vê, não reconhecem o direito de crédito sobre os gastos com embalagens de transporte.

Portanto, sem qualquer dificuldade, verifica-se que a divergência resta caracterizada, a reclamar solução pela Instância Especial.

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao **Crédito de Pis e Cofins. Embalagens de transporte.**

De acordo com o relatório fiscal, a Autoridade Fiscal procedeu à seguinte glosa na base de cálculo dos créditos pleiteados do Contribuinte: “C) No caso de materiais de embalagem e produtos utilizados no acabamento destes materiais de embalagem (abraçadeira, filme e *pallet*) foram utilizados apenas na movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que houvesse a incorporação desses bens durante o processo de industrialização, portanto, não podem gerar direito ao crédito da contribuição.”

No entanto o Acórdão Recorrido entendeu que :

Quanto à glosa relativa à material de embalagem, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, ousou dele discordar exclusivamente em relação às glosas relativas a material de embalagem, o que faço nos seguintes termos.

A decisão recorrida entendeu que se estaria diante de “(...) adição de embalagem depois de o produto estar fabricado”, o que “(...) não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto”.

Voltamo-nos, na espécie, a sacarias, sacas, sacos, big bags, mag bags ou em contêineres empilhados, a depender da quantidade, em pallets para fins de transporte do setor de ensacamento para o estoque e posterior destino aos compradores, bem como a filme/filme stretch, braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas e colas que têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens vedadas e lacradas.

Os materiais de embalagem utilizados com a finalidade de manter o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção. Em conformidade com o parecer técnico do IPT são utilizados no ensacamento e acondicionamento do polietileno produzido, sendo que o produto final é apresentado na forma de pó, pellets e microesferas, afigurando-se inviável seu armazenamento e posterior venda sem o devido armazenamento.

Observe-se, em especial naquilo que toca aos pallets, que se está diante de material classificado como “one way”, não retornável, integrando, portanto, a embalagem do produto final, e retirá-los seria inviabilizar a venda pois sobre eles são agrupados os sacos e posteriormente o conjunto é envolvido em capas, capuzes, plásticos e plásticos filmes, nos termos do parecer técnico voltado a analisar especificamente a função dos estrados:

O processo de embalagem se inicia (Etapa 1) com os pellets de polietileno sendo primeiro embalados em sacaria ou contêineres flexíveis, também denominados contentores flexíveis, ou big bags de rafia.

Em seguida (Etapa 2) os big bags são revestidos com um filme protetor stretch e uma capa protetora.

Por fim, na etapa final (Etapa 3), os big bags envolvidos nos filmes protetores são apoiados sobre paletes de madeira. Entre os paletes de madeira e os big bags, é inserida uma folha de papelão que protege a embalagem contra rasgamento, tendo em vista a possível presença de farpas e irregularidades na madeira do palete de madeira.

(...)

Outra função que se mostra clara é a de que os paletes de madeira também:

d) exercem a importante função de isolar todo o sistema de contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Como se vê, a função principal dos paletes de madeira consiste em proteger o sistema do contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Ademais, também desempenham a função secundária de serem utilizados para suportar e permitir o transporte com uso de empilhadeira dos materiais produzidos e embalados, conforme descrito acima, também são responsáveis pela proteção da carga.

São, portanto, necessários para o processo envolvido na atividade fabril da contribuinte, devendo os custos de sua aquisição implicarem creditamento também neste particular. É, portanto, correta a apropriação dos créditos referentes a material de embalagem, incluindo-se sob tal rubrica os pallets, e, neste sentido, resta registrada nossa divergência pontual quanto ao voto do relator.

*Este, aliás, é o entendimento do Acórdão CSRF n.º 9303-009.049, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sessão de 17/07/2019 em **votação unânime**, no sentido de que as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e que, depois de concluído o processo produtivo, se destinam ao transporte dos produtos acabados para garantir a integridade física dos materiais devem gerar direito a creditamento de PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa, relativo às suas aquisições.*

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento parcial no sentido de afastar as glosas relativas a material de embalagem.

Entendo que o Acórdão Recorrido não merece reparos, e está de acordo com a Jurisprudência desta turma, para isso cito o Acórdão n.º 9303-013.704, da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, que tratou da mesma matéria e do mesmo contribuinte, senão vejamos:

Acórdão (Visitado): 9303-013.704

Número do Processo: 13502.900953/2010-41

Data de Publicação: 23/01/2023

Contribuinte: POLITENO INDUSTRIA E COMERCIO S A

Relator(a): VANESSA MARINI CECCONELLO

Ementa(s)

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

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

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido 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.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS.

Deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo com relação aos gastos com embalagens para o transporte de produtos acabados.

Decisão: *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso, vencida a Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Cito ainda o acórdão n.º 9303-011.735 de lavra do Ilustre Ex-Conselheiro Luiz Eduardo De Oliveira Santos:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009

COFINS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ n.º 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit n.º 05, de 2018.

CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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 n.º 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.

CRÉDITO FRETE. PRODUTO ACABADO. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DO CONTRIBUINTE. LOTES. ARMAZENAGEM

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos para formação de lotes ou armazenagem objetivando a comercialização, não caracteriza insumo e, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, a mesma ementa e conclusões da COFINS ao PIS. (grifo nosso)

Diante de todo o exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento do direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos acabados.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran.