ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13976.000039/2005-64

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13976.000039/2005-64
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-005.934 – 3ª Turma**
Sessão de	28 de novembro de 2017
Matéria	COFINS NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	FRANCINE MÓVEIS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVA. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, NÃO RETORNÁVEIS, ESSENCIAIS À GARANTIA DA INTEGRIDADE DO PRODUTO. DIREITO A CRÉDITO.

As embalagens, ainda para transporte (desde que não retornáveis), essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo - como as que acondicionam partes de móveis -, vertem sua utilidade diretamente sobre os bens em produção (requisito trazido no Subitem 14, "a.3", da Solução de Divergência Cosit nº 7/2016, para que se enquadre no conceito de insumo), os quais, sem elas, não se encontram ainda prontos para venda, gerando, assim, a sua aquisição pelo industrial, direito a crédito na sistemática de apuração da contribuição, conforme inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Recurso Especial do Procurador Negado.

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 Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 204 a 231), interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contra o Acórdão 3803-000.975, de 8/12/2010, proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF (fls. 193 a 198), sob a seguinte ementa:

> ***Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins***
>
> *Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*
>
> *COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. TRANSPORTE DA MERCADORIA.*
>
> *Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica domiciliado no exterior, com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim especifico de exportação, que não puderem ser deduzidos, poderão ser objeto de ressarcimento. O material de embalagem destinado ao acondicionamento para transporte dos produtos acabados gera direito a crédito na sistemática de apuração da Cofins não-cumulativa.*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 232 e 233), em apertada síntese, diz a PGFN, dentre outros argumentos secundários, que o conceito de **insumo**, a que se refere o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (que regula a Contribuição para o PIS não-cumulativa), quando fala em *"bens ... utilizados como insumo na ... produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*, na falta de uma determinação da forma a ser adotada para a não-cumulatividade das contribuições para a seguridade social (art. 195, § 12, da Constituição Federal), deve ser buscado na legislação que historicamente vem determinando o seu alcance, que é a do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Isto está consubstanciado na IN/SRF nº 247/2002, sendo que o conceito de insumo que dá direito ao creditamento do IPI está minuciosamente delineado no Parecer Normativo CST nº 65/79, restringindo-o a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não estando contempladas nesta última "espécie" as embalagens para transporte, mas tão somente as de apresentação.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 239 a 246), alegando, basicamente, que o conceito de insumo para a apuração de créditos PIS/Cofins possui critérios que lhe são próprios, e que não devem se restringir ao da legislação do IPI, pois assim não o teria feito o legislador.

Em transcrição literal diz o seguinte *(os grifos são originais)*:

> *"... a definição do bem ou serviço como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins apóia-se em critério que resulta da análise do grau de relevância que o bem ou serviço apresenta em determinada cadeia econômica, ou seja, do exame da sua*

> *essencialidade ou pertinencialidade à realização/produção do bem ou do serviço disponibilizado pela pessoa jurídica.*
>
> *No caso dos autos, tem-se que a recorrida ..., para comercializar sua produção nela emprega material de embalagem, insumo essencial à venda do produto, eis que levam em seu interior os móveis desmontados, juntamente com o esquema de montagem, não se trata de mera embalagem para transporte, são embalagens feitas sob medida, com acabamento que valorizam e acompanham o produto até o consumidor final."*

No que tange à matéria fática, entendo que se faz importante, para que este Colegiado possa formar a sua convicção, aqui transcrever o que diz o Auditor no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal (fl. 134), quando faz referência às embalagens desconsideradas para fins de creditamento *(o grifo é original)*:

> ***"... constatamos que os itens relacionados como matéria-prima e material intermediário fazem, realmente, parte do processo produtivo. Entretanto, os materiais de embalagem indicados prestam-se a compor embalagens de transporte*** *(tratavam-se de caixas de papelão e materiais de contenção, que, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, não continham rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração com o fim de valorizar o produto nelas acondicionado), e não de apresentação ..."*
>
> É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os requisitos para se admitir o Recurso Especial foram todos cumpridos e respeitadas a formalidades previstas no RICARF, pelo que dele conheço.

Todos aqui certamente estão a par das inúmeras batalhas que se travam quase que diariamente no Contencioso (principalmente na área administrativa, mas também na judicial) sobre o conceito de insumos para fins de creditamento PIS/Cofins, e que tende hoje o CARF a adotar um conceito "intermediário", entre o do IRPJ e o do IPI (que seria, este último, o defendido pela RFB, mas não é bem assim: ela defende um conceito para PIS/Cofins, conforme ainda será assentado).

Mesmo neste conceito "intermediário", a questão não está pacificada: uns consideram suficiente que o bem ou serviço seja utilizado na produção; outros que é necessário que o bem seja utilizado diretamente na produção; outros, que seja indispensável. Vejamos, a título de exemplo, um caso concreto: As indústrias, em regra, fornecem vestuário a seus operários da linha de produção. Os chamados "blue-collars" vestem roupas padronizadas nas montadoras de automóveis. São utilizadas na produção? Sim. São utilizadas diretamente na produção? Não. São indispensáveis? Não (ao menos de forma padronizada). Já os trabalhadores que fazem cortes de frango nas linhas de produção de frigoríficos usam "roupas"

(EPI) que são exigidas pelas autoridades sanitárias. Estas são utilizadas na produção, mas não diretamente, e são indispensáveis. Uns entendem que nenhuma das duas vestimentas dá direito a crédito, outros que ambas dão e outros que só as segundas. Então, efetivamente, não é pacífico.

A discussão, neste Processo, restringe-se somente a se as embalagens para transporte dariam ou não direito a crédito.

Invoco – conforme já implicitamente adiantado – a mais recente norma que trata do assunto no âmbito da RFB (com caráter vinculante para as Unidades de Origem e também para as DRJ), que é a Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 (cujo inteiro teor anexo às fls. 250 a 281), trazendo alguns excertos de interesse *(com grifos meus e invertendo a ordem dos itens, para melhor refletir o que pretendo deixar consignado)*:

> *46. Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).*
>
> *47. Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.*
>
> *48. Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.*
>
> *14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*
>
> *a) **bens** que:*
>
> *a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);*
>
> *(...)*
>
> *a.3) que **vertam sua utilidade** diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou ...*

Como visto, a própria Fiscalização diz que as embalagens para transporte em questão são "essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo", pelo que entendo que se encaixam perfeitamente na exigência trazida na SD Cosit nº 7/2016, que é a de que os insumos "vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção".

O contribuinte produz móveis. Não é de se imaginar, por exemplo, que um tampo de mesa – ou o que quer que seja da espécie – seja simplesmente colocado no caminhão sem uma embalagem que o proteja.

Apenas na área de exposição das lojas é que se encontram os móveis montados e, obviamente, fora de qualquer embalagem.

Não estamos aqui diante de um saquinho de batatas fritas, de maçãs, ou de uma lata de leite condensado.

E nem precisamos ir tanto a extremos. Um televisor, uma geladeira, um fogão, são transportados em caixas, que em seu interior (ou exterior, ou em ambos) têm isopores ou outros materiais de acondicionamento/proteção.

Não há como se conceber que uma geladeira, por exemplo, seja transportada fora da caixa, como se vê na área de exposição das lojas. E o cliente, quando a recebe em sua casa, também a recebe acondicionada na mesma caixa (caso contrário, eu, por exemplo, de imediato pediria a sua devolução, ainda que pelo simples fato de não estar lacrada – o que indicaria que, provavelmente, já esteve em exposição, o que poderia comprometer, no mínimo, o seu acabamento).

No caso concreto, qual é o produto destinado à venda a que se refere o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002? Os móveis ou (em regra) suas partes, **devidamente** embalados – sem que necessariamente este acondicionamento "objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional" (conceito, a *contrario sensu*, da embalagem para apresentação, trazido no art. 6º, § 1º, I, do RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores).

Assim, nesta vasta gama de produtos aqui citados – ou cujas características se amoldam à categoria a qual aqui se pretendeu caracterizar –, com a necessária redundância, o produto efetivamente só está acabado quando acondicionado nas embalagens em que vai ser transportado, pelo que elas fazem, sim, parte do processo produtivo, havendo portanto o direito ao creditamento na sua aquisição.

Ressalve-se, no entanto, que embalagens **retornáveis**, como *pallets*, as quais servem unicamente ao transporte de qualquer produto que seja, **não** se enquadram no conceito de bens utilizados como insumos, pois, sobre elas ou em seu interior, já estão perfeitamente acabados os produtos destinados à venda.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas