MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13976.000417/2004-29
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3803-000.980 – 3ª Turma Especial**
Sessão de	08 de dezembro de 2010
Matéria	COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente	FRANCINE MÓVEIS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento ao recurso por maioria de votos. Vencido o relator. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Belchior Melo de Sousa.

(assinado digitalmente)

Alexandre kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ALEXANDRE KERN, 10/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Carlos Henrique Martins de Lima, Rangel Perrucci Fiorin e Daniel Maurício Fedato.

Relatório

Em 10 de setembro de 2004, o contribuinte protocolizou junto à Receita Federal Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins, nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, relativo ao segundo trimestre de 2004 (fls. 1 a 10), em relação ao qual se solicitou a compensação com débitos consolidados no Refis (fl. 12).

Após análise da documentação apresentada pelo contribuinte em resposta à intimação datada de 23 de março de 2006 (fls. 13 a 130), a Seção de Orientação e Análise Tributária (Saort) da DRF Joinville/SC deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado, tendo sido (i) computadas receitas financeiras e não-operacionais não incluídas pelo contribuinte, (ii) expurgados os créditos relativos a embalagens para transporte e (iii) desconsideradas as despesas referentes a multas, parcelamentos e tributos não incorporados ao valor de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (fls. 131 a 155).

Não se conformando com o teor do despacho decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 167 a 171) e requereu o reconhecimento do direito creditório relativo ao material de embalagem utilizado no processo de industrialização que, segundo ele, seriam embalagens feitas sob medida e com acabamento que valorizariam o produto comercializado, não se tratando, portanto, de meras embalagens de transporte, uma vez que os requisitos exigidos pelo Decreto nº 4.544/2002, em seu art. 6º, § 1º, não se configurariam no presente caso.

A DRJ Curitiba/PR indeferiu a solicitação (fls. 173 a 180), considerando que, nos termos da legislação tributária de regência, o conceito de insumo, para fins de creditamento na sistemática da Cofins não-cumulativa, abrangeria apenas a embalagem que valoriza e agrega valor comercial ao produto, ou seja, aquela que impacte na decisão de compra do produto.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 183 a 191) e requer o reconhecimento do direito creditório referente ao material de embalagem, repisando os mesmos argumentos e trazendo aos autos imagens que, segundo ele, demonstrariam o caráter de insumo das embalagens utilizadas em conformidade com os requisitos exigidos pela legislação e com às exigências do mercado internacional dos produtos que industrializa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ALEXANDRE KERN, 10/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/201
1 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

De início, registre-se que, não obstante o despacho decisório de origem ter abarcado outras matérias relativas ao Pedido de Ressarcimento, a presente controvérsia se restringe ao direito de crédito na apuração da Cofins não-cumulativa dos valores relativos às embalagens utilizadas pelo Recorrente na comercialização de móveis de sua fabricação destinados à exportação.

A Lei nº 10.833/2003 previu em seu art. 3º, inciso II, as hipóteses de creditamento de valores relativos a insumos utilizados no processo produtivo na sistemática de apuração da Cofins não-cumulativa

Tal dispositivo foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004 que delimitou o conceito de insumos no sentido de abarcar as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens consumidos e utilizados de forma direta no processo de industrialização.

A definição da amplitude do conceito de material de embalagem para fins de caracterização do processo de industrialização encontra-se prevista no Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, inciso IV, e art. 6º) que exclui do referido conceito as embalagens destinadas apenas ao transporte das mercadorias, assim entendido o acondicionamento feito em caixas, caixotes, engradados, etc., sem acabamento e rotulagem de função promocional e sem objetivo de valorização do produto, e que tenha capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido no varejo.

É possível constatar dos dispositivos de regência que a embalagem de transporte se diferencia daquela de apresentação por se prestar tão-somente ao acondicionamento da mercadoria no trajeto entre a fábrica e o domicílio do adquirente, não sendo incorporada ao produto final, mas sendo utilizada apenas no referido percurso, após o qual é apartada da mercadoria adquirida.

A partir das verificações *in loco* procedidas pela autoridade fiscal, constatou-se que o material de embalagem consistia em caixas de papelão e material de contenção desprovidos de "rótulos dispensáveis" ou indicações promocionais que valorizassem o produto acabado (fl. 141), informações essas que se confirmam nas imagens trazidas pelo Recorrente, que evidenciam que os elementos utilizados na embalagem dos móveis destinam-se apenas à movimentação entre a origem e o destino das mercadorias, não se incorporando ao bem, nem a ele aditando valor ou utilidade adicional (fls. 189 a 191).

Com base nesses elementos probatórios, é possível inferir que:

a) o material de embalagem destina-se apenas ao acondicionamento para transporte, subsumindo-se, portanto, na previsão do art. 6º, I, do RIPI;

b) o acondicionamento se dá por meio de caixas de papelão e material de contenção (semelhante a engradados), conforme se exige o inciso I do § 1º do mesmo art. 6º do RIPI;

c) conforme imagens trazidas pelo Recorrente, constata-se que o material de embalagem acondiciona peças em capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido no varejo (art. 6º, § 1º, II, do RIPI).

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ALEXANDRE KERN, 10/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/201
1 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, tendo em vista que a legislação tributária que rege a matéria não autoriza o creditamento, para fins de apuração da Cofins não-cumulativa, dos valores relativos a material de embalagem destinado apenas ao transporte da mercadoria.

É como voto.

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Voto Vencedor

O que se controverte neste processo diz respeito ao direito de crédito no regime da não-cumulatividade na apuração da Cofins, dos valores relativos às embalagens utilizadas pela Recorrente na comercialização de móveis de sua fabricação destinados à exportação.

A previsão do direito ao crédito está contida no caput do art. 3º da Lei nº 10.833/2003[1], os seus contornos no texto dos incisos I a X e as vedações e delimitações ao

[1] Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória n° 413, de 3 de janeiro de 2008)
a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)
b) no § 1ºdo art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)
II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)
IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);
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, de 2005)
VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)
§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)
I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;
II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;
III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;
IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Assinado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, 09/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

creditamento nos parágrafos segundo e terceiro. Com efeito, o dispositivo foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004, que delimitou o conceito de insumos no sentido de abarcar apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens consumidos e utilizados de forma direta no processo de industrialização, segundo o conceito da legislação do IPI, contorno este que não estava desenhado na sua matriz legal.

Ao contrário, as permissões de creditamento constantes dos incisos I a X, do art. 3º, da citada lei, listando fatores que estejam ou não vinculados ao estabelecimento fabril ou ao processo produtivo, conformam claramente a idéia de que o conceito de insumos vinculados à expressão "*bens e serviços*" do inciso II, utilizados na "*produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda",* não está adstrita a que tais estejam necessariamente agregados aos bens finais ou se desgastem no contato com a sua produção. Há de se ver, pela amplitude dos fatores admitidos como créditos, que, de idêntico modo, é lato o conceito de produção, de molde a abranger a embalagem como etapa final do processo produtivo, insumo indispensável à manutenção da integridade do produto fabricado e a ser exportado, em seu transporte.

Ao fazer menção a "bens" utilizados na produção, as disposições dos parágrafos 2º e 3º, da supradita lei que fixam as vedações e estabelecem a exclusividade de sua aplicação, não vinculam o seu conceito ao estabelecido pela legislação do IPI.

Este o entendimento já adotado por inúmeros julgados nas Câmaras desta Seção e já reiteradamente firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme o consignado no processo nº 11065.101271/2006-47 , negando provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional:

> *CRÉDITO DE PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVOS - A Turma decidiu,"em vários processo, por unanimidade, negar provimento a recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo-se o entendimento do acórdão recorrido de que* ***o conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI****. No caso, créditos presumidos calculados sobre combustíveis utilizados em frota própria e serviços de remoção de resíduos industriais, utilizados na industrialização de produtos exportados.*

Difícil não se entender como amplo o conceito de produção e fabricação, e, consequentemente, o de insumo, na medida em que os arts. 21 e 22 da IN SRF nº 460/2004, abaixo reproduzidos com a redação original (atual art. 27 da IN SRF nº 900/2008), autorizam o ressarcimento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referentes a custos,

---

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:
I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ALEXANDRE KERN, 10/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/201
1 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, sem estabelecer-lhes qualquer moldura restritiva:

> *"Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins 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 na forma do inciso Ido § 1° do art. 5° da Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso Ido § 1° do art 6° da Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.*
>
> *Art. 22. Poderão ser objeto de ressarcimento os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 21 que, ao final de um trimestre do ano civil, remanescerem na escrita contábil da pessoa jurídica após efetuadas as deduções e compensações cabíveis."*

E há de considerar a superveniência desta à IN SRF nº 404/2004.

Logo, são válidos os créditos dos valores correspondentes às embalagens que acondicionam os móveis.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 08 de dezembro de 2010

Belchior Melo de Sousa

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ALEXANDRE KERN, 10/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/201
1 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 13976.000417/2004-29
Interessada: FRANCINE MÓVEIS LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-000.980**, de 08 de dezembro de 2010, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 08 de dezembro de 2010.

[Assinado digitalmente]
Alexandre Kern
3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

( ) Apenas com ciência

( ) Com embargos de declaração

( ) Com recurso especial

Em ____/____/_____

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ALEXANDRE KERN, 10/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/201
1 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ALEXANDRE KERN, 10/06/2011 por HELCIO LAFETA REIS, 09/06/201
1 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por BELCHIOR MELO DE SOUSA
Emitido em 22/06/2011 pelo Ministério da Fazenda