



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

**Processo n°** 13981.000095/2005-20  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-005.665 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de setembro de 2017  
**Matéria** PIS. CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO.  
**Recorrentes** FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005

PIS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, é exemplo de insumo as embalagens de acondicionamento utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o seu transporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, em razão de inclusão do saldo remanescente do débito no PERT (IN n° 1711/2017). Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Valcir Gassen. Ausente, justificadamente, a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos tempestivamente pela contribuinte e pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3401-001.567, de 01/09/2011, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que fora assim ementado:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005*

**DILIGÊNCIA. INFORMAÇÕES A CARGO DO CONTRIBUINTE. INDEFERIMENTO.**

*Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando visa a obtenção de informações que deviam fornecidas pelo contribuinte.*

**PEDIDO RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.**

*Tratando-se de crédito restituição, ressarcimento ou compensação, o ônus de provar o crédito alegado é do contribuinte, que o reclama, não sendo dever da Administração Tributária produzir tal prova.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005*

**NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.**

*No regime da não cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias de móveis têm direito a créditos sobre aquisições de materiais de embalagem, como etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço, por constituírem insumos vinculados aos produtos fabricados.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES SEM IDENTIFICAÇÃO ADEQUADA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO**

*COM OS BENS PRODUZIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.*

*A simples juntada dos documentos de aquisição, desacompanhada de uma identificação precisa dos insumos e dos valores respectivos, impede que se possa vinculá-los aos bens produzidos e constitui obstáculo à apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. IMOBILIZADO UTILIZADO NA PRODUÇÃO DE ARTEFATOS DE MADEIRA. SISTEMA DE ASPIRAÇÃO E TRANSPORTE DE PARTÍCULAS. DIREITO AO CRÉDITO.*

*No regime da não cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias de móveis têm direito a créditos sobre aquisições de equipamentos empregados na aspiração e transporte de partículas de madeira e seus compostos, por constituírem insumos vinculados aos produtos fabricados.*

No recurso especial, a PFN insurge-se contra a aceitação, no acórdão recorrido, de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep em relação a materiais de embalagem (etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço) e equipamentos empregados na aspiração e no transporte de partículas de madeira e seus compostos. Visando comprovar a divergência, apresentou, como paradigmas, os Acórdãos nº 3101-00.795 e 203-12.448. O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido através do despacho de fls. 438/439. E as contrarrazões da contribuinte encontram-se anexadas às fls. 445/455.

Cientificada, a contribuinte também apresentou recurso especial de divergência, por meio do qual alega que, em homenagem ao princípio da verdade material, dever-se-ia ter realizado uma diligência fiscal a fim de reconhecer-se o direito aos créditos glosados. Para comprovar o dissenso, alega divergência de interpretação em relação ao que decidido nos Acórdãos nº 104-19.436 e 101-96.764. O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 523/530. Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 538/542).

Posteriormente, a contribuinte compareceu aos autos, informando a desistência do recurso especial e do direito relativo à matéria que dele constou.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido.

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido reconheceu o crédito da contribuição sobre as aquisições de todos os materiais destinados à embalagem dos produtos, sejam de apresentação ou mesmo de transporte, o primeiro acórdão paradigma concluiu que as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (tais

como as embalagens de apresentação: etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço), porque utilizadas após a conclusão do processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (as embalagens para transporte), não geram o direito ao mesmo crédito.

Contudo, divergimos da conclusão adotada no exame de admissibilidade quanto ao segundo tema proposto no recurso especial: a concessão de créditos sobre os equipamentos empregados na aspiração e no transporte de partículas de madeira e seus compostos.

O motivo é o seguinte: o segundo acórdão paradigma discorreu sobre o conceito de insumos para o efeito de creditamento do PIS/Cofins no regime não cumulativo, enquanto aqui o caso é outro: o fato de os equipamentos, regularmente incluídos no ativo imobilizado da contribuinte, serem ou não utilizados no seu processo produtivo. Neste caso, como se sabe, o crédito incide sobre a respectiva taxa de depreciação, matéria que constitui fundamento legal diverso para o creditamento.

Conhecido em parte, passamos à análise do mérito do litígio.

Depois de longos debates, passamos a adotar, para o conceito de insumos do PIS/Cofins no regime da não cumulatividade, o entendimento hoje majoritário que, entre outras decisões, se encontra encartado no voto proferido pelo il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, nos autos do processo administrativo n.º 11065.101271/2006-47 (Acórdão 3ª Turma/CSRF n.º 9303-01.035, sessão de 23/10/2010), daí por que passamos a transcrever os seus fundamentos e adotá-los como razão de decidir. Ei-los:

*A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de PIS/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST n.º 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo n.º 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*

*Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a*

*restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc.*

***Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.***

*Vejamos o dispositivo citado:*

*[...]As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.*

*Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.*

*Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional. (grifamos)*

Passemos ao caso concreto.

Segundo consta dos autos, a glosa revertida pela Câmara baixa diz com as aquisições de etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita

de aço, materiais que, a nosso sentir, embora sirvam ao transporte, constituem, sim, insumos, pois, caso não embalados corretamente, haveria evidente risco de dano aos produtos industrializados (artefatos de madeira).

A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que, a depender do produto fabricado, as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

***NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.***

***É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)***

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

***PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.***

***1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.***

***2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.***

***Agravo regimental improvido. (g.n.)***

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 - SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

*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.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

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

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

**b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:**

b.1) *pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;*

b.2) *pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);*

c) *serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)*

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim ementada:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*

*PIS. 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.*

(CSRF/3ª Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemo-nos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porque em conformidade com o critério dos "gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção de bens e serviços", porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engRADADOS de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regra-matriz do IPI):

*Art . 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*



*I - o consêrto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;*

*II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)*

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, alteramos os nosso entendimento para permitir o creditamento do PIS/Cofins apenas nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores (para nós, a produção vai até o emprego desta embalagem, ou seja, o inclui).

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, nego-lhe provimento. E não conheço do recurso especial interposto pela contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza