



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

Processo nº 13981.000156/2005-59
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-008.305 – 3ª Turma
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria Cofins - Créditos
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

ETIQUETAS. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

A operação de etiquetagem é uma das fases do processo de industrialização, tal como acontece com a rotulagem e a marcação por estampagem, que são análogas, havendo, assim, na aquisição de etiquetas, direito ao crédito (entendimento expressamente consignado no Parecer Normativo Cosit nº 4/2014).

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, NÃO RETORNÁVEIS, ESSENCIAIS À GARANTIA DA INTEGRIDADE DO PRODUTO. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

As embalagens, ainda para transporte (desde que não retornáveis), essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo - como as que acondicionam portas de madeira, algumas inclusive partes de móveis - vertem sua utilidade diretamente sobre os bens em produção, os quais, sem elas, não se encontram ainda prontos para venda, gerando, assim, a sua aquisição, direito a crédito.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO SISTEMA DE VENTILAÇÃO E REMOÇÃO DE PARTÍCULAS. DIREITO AO CRÉDITO.

A remoção de resíduos de madeira no processo de fabricação de portas, feita por meio de ventiladores, filtros, e ciclones, armazenando-os em silos, faz parte do processo produtivo - ainda que indiretamente, e sem ela, inviável é a atividade, pelo que o industrial tem direito ao crédito sobre os encargos de depreciação destes bens do ativo permanente.

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, que lhe deram provimento parcial.

(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, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 510 a 532), contra o Acórdão 3803-02.496, proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Sejul do CARF (fls. 493 a 507), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Tratando-se de indústria de artefatos de madeira, ensejam o creditamento os gastos com etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço, utilizados em embalagens de transporte dos produtos fabricados, e os encargos de depreciação de sistema de ventilação e remoção de partículas, bem incorporado ao ativo permanente, em outubro de 2004, que guarda absoluta pertinência com o processo fabril desse ramo.

Em seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 571 a 575), a PGFN defende a aplicação, para fins de creditamento, do mesmo conceito de insumo da legislação do IPI, ou seja, “para considerar embalagens e depreciação de máquinas ou equipamentos do ativo imobilizado como insumos, faz-se necessário o emprego destes diretamente na fabricação de produtos destinados à venda ... que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida,

alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”, concluído-se que “1) a legislação não autoriza que os materiais utilizados no transporte sejam considerados insumos 2) somente considera os encargos de depreciação como insumos quando as máquinas são utilizadas diretamente no processo produtivo”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 582 a 592).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Considerando que a PGFN apresenta um Acórdão paradigma que versa tanto sobre embalagens de transporte de produtos acabados, como de depreciação de itens do ativo imobilizado, e, ainda, foram preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não seja possível, à vista da legislação posta, se chegar a um grau de determinação “cartesiano” – nas mais recentes decisões do STJ (mais especificamente, no REsp nº 1.221.170/PR), que levaram inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para elas vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, sendo que transcrevo a ementa deste:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "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":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Em relação às etiquetas e às embalagens para transporte (estas, em casos específicos) há Acórdãos desta Turma relativamente recentes (antes mesmo dos posicionamentos contundentes do STJ e da edição do citado Parecer Normativo), de minha relatoria, reconhecendo o direito ao creditamento.

Tratemos primeiro das **etiquetas** (Acórdão nº 9303-006.090, de 12/12/2017):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-Calendário 2005

ETIQUETAS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A operação de etiquetagem é uma das fases do processo de industrialização, tal como acontece com a rotulagem e a marcação por estampagem, que são análogas, havendo, assim, na aquisição de etiquetas, direito ao crédito (Inteligência do Parecer Normativo Cosit nº 4/2014).

Como trazido na Ementa, desde 2014 há Parecer Normativo da Cosit em que a RFB reconhece, sem deixar margem a dúvidas, o direito ao crédito:

*IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI.
ETIQUETAS APLICADAS EM PRODUTOS TRIBUTADOS.
CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

Ementa: O estabelecimento industrial poderá creditar-se do imposto relativo a etiquetas compostas de qualquer matéria, adquiridas para serem aplicadas em produtos tributados.

(...)

5. A etiqueta não tem a função de acondicionamento do material de embalagem e também não entra na composição do produto final em si, fugindo portanto ao conceito estrito de matéria-prima, mas a ele se integra – seja diretamente, seja pela aposição na sua embalagem – podendo, assim, mais propriamente, ser tida como produto intermediário, para os efeitos em estudo.

6. E se mostra indubitoso que a operação de etiquetagem é uma das fases do processo de industrialização, tal como acontece com a rotulagem e a marcação por estampagem, que são análogas.

Passando à análise se são enquadráveis ou não no conceito de insumo os materiais (chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço) utilizados na **embalagem para transporte, neste caso, em que o industrial fabrica portas, com relevos decorativos ou “vazadas”, algumas delas partes de móveis**, entendo que se aplica o mesmo entendimento consignado no Acórdão nº 9303-005.934, de 28/11/2017, em um Processo de um fabricante de móveis:

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.

Novamente, tínhamos uma norma da RFB – neste caso não expressamente aplicável, mas que interpretei como tal – que trazia o entendimento sobre o conceito de insumo antes da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, e, no dispositivo citado, convergia com ele, dizendo o seguinte:

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.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 ...*

Minhas razões de decidir já estão aí embasadas, mas se mostram mais claras transcrevendo partes dos Votos Condutores dos Acórdãos citados (no caso do primeiro, trata-se de uma “introdução”, já que, naquele caso, não foi reconhecido o direito ao crédito para as

embalagens, pois se tratava de uma indústria de cortes de frango congelados, já prontos, em sua embalagem de apresentação, para venda ao consumidor final):

Acórdão nº 9303-006.090:

*No que tange às **embalagens para transporte**, podemos dizer que há dois “tipos”: (1) aquelas que simplesmente servem para o transporte de produtos já prontos e acabados para venda a varejo nas embalagens para apresentação e (2) aquelas que são absolutamente essenciais para a garantia da integridade do produto transportado, tanto é que estes são vendidos a varejo nelas acondicionados.*

Como exemplos das primeiras, temos as caixas de papelão, sacos plásticos e semelhantes que acondicionam, por exemplo, a grande maioria dos produtos expostos nas prateleiras dos varejistas, e que são adquiridos da forma em que estão, em suas embalagens de apresentação.

Já as segundas seriam, por exemplo, as caixas que acondicionam partes de móveis, os isopores, fitas metálicas e plásticos que protegem fogões e outros eletrodomésticos que, desta forma embalados, são entregues ao adquirente.

A jurisprudência é tendente a admitir o crédito em relação às segundas, pois fazem parte do processo produtivo (o produto não está pronto e acabado sem elas).

Quanto às primeiras, já ocorre o contrário, pois não se integram ao produto final, ou seja, não vertem sua utilidade diretamente sobre o bem em produção.

Acórdão nº 9303-005.934:

“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.

*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”.

Por fim, no que concerne **encargos de depreciação do sistema de ventilação e remoção de partículas**, o que o contribuinte diz em suas Contrarrazões (fls. 590 e 591) é bastante esclarecedor:

“ esse sistema é composto pelos seguintes equipamentos: 26 unidades de exaustão, compostos por ventiladores e filtros de mangas; 4 ventiladores de transporte; 4 filtros de manga; e 4 ciclones instalados sobre dois silos para armazenagem de partículas de madeira.

As unidades de exaustão têm como finalidade sugar as partículas geradas nas operações de usinagem dos materiais usados na produção de componentes, para portas de madeira. Essas partículas são transportadas pelo fluxo de ar gerado pelos ventiladores através de tubos que ligam os equipamentos de usinagem até o filtro de mangas. Nos filtros, o ar é devidamente filtrado e liberado para o ambiente enquanto as partículas são descarregadas por uma válvula rotativa na tubulação de transporte.

Frisa-se que todo o material aspirado e transportado corresponde a partículas de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerado.

De pontuar, ainda, que a massa de partículas gerada na produção de portas de madeira, com utilização da capacidade de 70%, em 16 horas diárias de trabalho, é estimada em 85.455 kg. A densidade dessas partículas não comprimidas é de 70 kg/m³, portanto o volume diário de partículas gerado é de 1.220,80 m³.

Portanto, esse sistema está estritamente vinculado ao processo produtivo da Contribuinte. Sem a aspiração desse considerável volume de partículas, a produção de portas torna-se praticamente inviável, sendo, esse sistema, imprescindível para o processo produtivo da Recorrida”.

O Acórdão Recorrido admite o creditamento dos encargos de depreciação destes bens do ativo permanente pelo critério da “pertinência”, conforme já se depreende da Ementa e está claramente consignado no Voto Conductor (fls. 506 e 507):

“É notório, os materiais pulverulentos (reduzidos a pó) que se produzem nas mais diversas atividades industriais, em função de

suas características físico químicas, podem apresentar externalidades de ordem legal e ocupacional.

Nesse aspecto, a pertinência requerida pelo conceito de insumo aqui defendido situa-se numa área gris. No entanto, não é necessário adentrá-la para que se conclua pela pertinência do equipamento com o processo produtivo. Basta que se perceba que as indústrias que processam produtos que em alguma de suas fases se apresentem na forma de pó são indústrias de alto potencial de risco quanto a incêndios e explosões, e devem tomar as precauções cabíveis para a proteção humana e patrimonial e também para a eficiente persecução de seus objetivos sociais. Nesse sentido, entendo que um sistema de aspiração e transporte de partículas, numa indústria de artefatos de madeira, é absolutamente pertinente”.

“Essencial” ou relevante”?

Bem o diz o relator do Acórdão Recorrido quando fala em “*área gris*”, ou seja, em uma “zona cinzenta”, já que esta remoção de resíduos faz parte do processo produtivo, mas não diretamente, e configura-se essencial, pois sem ela efetivamente inviável é a atividade industrial, havendo, assim, uma combinação dos critérios hoje decisivos, pelo que, entendo, há que se reconhecer o direito ao crédito também neste caso.

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

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas