



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19311.720231/2017-12  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.701 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
RI HAPPY BRINQUEDOS S.A.

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

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

ATIVIDADE COMERCIAL. EMBALAGEM. REVENDA. DIREITO AO  
CRÉDITO.

Embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, dão direito  
ao crédito, nos termos da legislação de regência.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS.  
CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são vendidas não compõem o processo de produção,  
mas apenas as atividades de venda (comerciais), portanto, não se enquadram  
no conceito de insumo. Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

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, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda,  
por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, por  
maioria de votos, em negar-lhe provimento vencidas Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Érika  
Costa Camargos Autran, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o  
conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Tratam-se de recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra acórdão 3201-004.389, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu seguimento parcial ao recurso voluntário para tão somente reverter as glosas de créditos apurados nas aquisições de materiais de embalagens destinados a revenda.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015*

*NÃO CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os custos com taxas de administração de cartões de débito e crédito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação que rege a matéria.*

*ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.*

*Consoante a legislação, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados em sua atividade não garantem créditos.*

*ATIVIDADE COMERCIAL. EMBALAGEM. REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO.*

*Embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, dão direito ao crédito de acordo com a legislação de regência.*

*COFINS. PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O ICMS ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.*

*MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE MULTA. SÚMULA Nº 2 DO CARF.*

*Na ausência de recolhimento espontâneo pelo sujeito passivo, cabe a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, com a respectiva penalidade prevista em lei.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.*

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015*

*NÃO CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os custos com taxas de administração de cartões de débito e crédito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação que rege a matéria.*

*ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.*

*Consoante a legislação, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda,*

*não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados em sua atividade não garantem créditos.*

**ATIVIDADE COMERCIAL. EMBALAGEM. REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO.**

*Embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, dão direito ao crédito de acordo com a legislação de regência.*

**COFINS. PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. O ICMS ST**

*não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.*

**MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE MULTA. SÚMULA Nº 2 DO CARF.**

*Na ausência de recolhimento espontâneo pelo sujeito passivo, cabe a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, com a respectiva penalidade prevista em lei.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.**

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”*

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que contribuinte se ocupa do comércio, não efetuando nenhuma operação de produção ou fabricação (industrialização). Daí os materiais de embalagem não poderiam ser enquadrados como insumo e não dariam ensejo ao direito a apuração de crédito.

Em despacho às fls. 3371 a 3373, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Irresignado também, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, ressurgindo com discussões acerca das seguintes matérias:

- i. Créditos apurados em relação à taxa de administração de cartões de crédito e débito;
- ii. Créditos apurados em relação a materiais de embalagem que não são diretamente revendidos por meio do e-commerce;
- iii. Créditos apurados em relação ao ICMS-ST que compõe o custo de aquisição da mercadoria revendida.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- A recorrida é uma notória sociedade voltada ao setor de produtos e artigos infanto-juvenis. E, no desempenho de suas atividades, a Recorrida incorre em despesas com a aquisição de embalagens.
- Essas embalagens, por sua vez, poderão ser destinadas ao abastecimento de (i) lojas físicas; e (ii) loja online (e-commerce).
- No caso de lojas físicas, a recorrida demonstrou que é possível a apropriação de créditos, pois (i) as despesas com embalagens compõem o custo da mercadoria para revenda, sendo possível a apropriação de créditos com base no artigo 3.º, inciso I da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03; e (ii) as despesas com embalagens são insumos da Recorrida, sendo possível a apropriação de créditos com base no artigo 3.º, inciso II da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.
- No caso da loja online (e-commerce), a recorrida demonstrou que há inquestionável revenda das embalagens aos clientes, sendo possível o reconhecimento de créditos com base no artigo 3.º, inciso I da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03. De fato, quando uma compra é realizada pelo site da Recorrida, o cliente tem de adquirir a embalagem de maneira apartada e pagar um valor por ela.

Em despacho às fls. 3635 a 3640, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo para que seja rediscutida somente a matéria do item (ii) – créditos apurados em relação a materiais de embalagem que não são diretamente revendidos por meio do e-commerce.

Agravo foi interposto pelo sujeito passivo contra o r. despacho. Mas, em despacho de agravo às fls. 3686 a 3691, o agravo foi rejeitado, sendo confirmado o seguimento parcial do Recurso Especial do sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, enfatizando que as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados em sua atividade não garantem créditos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los.

Ora, em relação ao recurso da Fazenda Nacional que insurgiu com a rediscussão do direito ao crédito de PIS e Cofins sobre embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, é de se conhecer o recurso pelo simples confronto das ementas, eis:

- Acórdão 3201-004.389 – recorrido:  
*"ATIVIDADE COMERCIAL. EMBALAGEM. REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO.*

*Embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, dão direito ao crédito de acordo com a legislação de regência."*

- Acórdão 3401-004.398 – paradigma:  
*“ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.*

*Consoante art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados no comércio não garantem créditos.”*

Sendo assim, por restar evidente a divergência entre os arestos, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que insurgiu com a rediscussão do direito ao crédito sobre os materiais de embalagem que não são diretamente revendidos por meio do e-commerce, entendo que devo conhecê-lo.

Ora, a decisão recorrida entendeu que *“as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados em sua atividade não garantem créditos.*

Enquanto, no 1º acórdão paradigma nº 3301-002.978, a Turma julgadora entendeu que há de ser reconhecido o direito ao crédito relativo, entre outros itens, às despesas com materiais de embalagem. Destaca ainda a Recorrente que o caso analisado no paradigma se refere à uma rede de supermercados (*Bompreço Bahia Supermercados Ltda.*), portanto, pessoa

jurídica que exerce atividade comercial. O segundo paradigma n.º 3301-003.069 trilha no mesmo sentido que o primeiro, ao reconhecer o direito ao crédito relativo às despesas com a aquisição de embalagens.

Nesses termos, entendo que o Recurso Especial do sujeito passivo deve ser conhecido.

Ventiladas tais considerações, quanto à matéria suscitada pela Fazenda Nacional em recurso, qual seja, se há ou não direito ao crédito de PIS e Cofins sobre embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, entendo da mesma forma que o acórdão recorrido – o que transcrevo o voto do acórdão recorrido na parte que interessa:

*“[...]”*

*Com relação à parcela da autuação que trata da revenda de embalagens avulsas, entendo que assiste razão ao argumento recursal.*

*No caso, tais embalagens devem ser consideradas como mercadorias, o que gera o direito ao crédito.*

*Determinam o inc. I, art. 3º, Lei. 10.833 e inc. I, art. 3º, Lei 10.637:*

*"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: (...)"*

*A decisão recorrida limitou-se a afirmar que não houve comprovação do alegado. Entendo que a Recorrente logrou êxito em demonstrar o seu direito.*

*Da peça recursal transcrevo:*

*"81. A terceira razão é que parte dos valores glosados dizem respeito à venda de embalagens por meio do sítio eletrônico da Recorrente (e commerce), o que afasta qualquer dúvida sobre a possibilidade de creditamento.*

*82. Nesse particular, é importante registrar que os clientes da Recorrente que efetuam compras por meio do sítio eletrônico pagam, de forma apartada, pela aquisição das embalagens, i.e., é cobrado um valor pela revenda das embalagens para presente, como se verifica abaixo:*

RiHAPPY					Meu Carrinho	
Produto	Entrega	Preço	Quantidade	Total		
<b>Pelúcia com Mecanismo - 40 cm - FurReal Friends - Tyler - O Tigre Brincalhão - Hasbro</b>						
 Produto fornecido e entregue por RiHAPPY Embalagem para Presente: R\$ 2,50 Adicionar	a calcular	De R\$ 1.199,99 Por R\$ 999,99	- 1 +	R\$ 999,99 x		
<b>Thumb Chucks - Com Luzes - Azul - New Toys</b>						
 Produto fornecido e entregue por RiHAPPY Embalagem para Presente: R\$ 2,50 Adicionar	a calcular	De R\$ 39,99 Por R\$ 9,99	- 1 +	R\$ 9,99 x		
<b>Bandinha da Peppa Pig - Corneta e Pandeiro - Elka</b>						
 Produto fornecido e entregue por RiHAPPY Embalagem para Presente: R\$ 2,50 Adicionar	a calcular	De R\$ 34,99 Por R\$ 19,90	- 1 +	R\$ 19,90 x		
Adicionar cupom de desconto				Subtotal R\$ 1.059,88		

83. Ao contrário do alegado na r. Decisão Recorrida, a Recorrente demonstrou que as embalagens são efetivamente revendidas, (i) seja porque o próprio website da Recorrente é público e é possível consultar que as embalagens devem ser adquiridas pelos clientes; (ii) como porque o DRE apresentado pela Recorrente em sede de Impugnação comprova a venda das embalagens.

84. Desse modo, ainda que não se entenda que todo o valor correspondente a embalagens é passível de creditamento pelo PIS e pela Cofins (o que se admite apenas para argumentar), é certo que ao menos o valor das embalagens para presente, cobrado em compras feitas pela internet, deverá ser reconhecido para fins de tomada de crédito. Nesse sentido, a Recorrente destaca que, no mínimo, os valores relativos aos custos com embalagens proporcionais às vendas realizadas por meio de seu sítio eletrônico devem ser aceitos como autorizativos de reconhecimento dos créditos do PIS e da Cofins.”

Sendo assim, considerando que as embalagens também seriam vendidas, devem ser consideradas mercadorias e, por conseguinte, gerar crédito de PIS e da Cofins, nos termos do art. 3º, inciso I, da Lei 10.833/03.

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

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, se há direito ao crédito sobre os materiais de embalagem que não são diretamente revendidos por meio do e-commerce, vê-se que tais embalagens servem para a proteção do produto e são essenciais para a atividade de e-commerce. Não há como vender determinado produto sem tais embalagens. O que, pode conseguinte, aplicando o teste de subtração mencionado pela Nota SEI 63 que, por sua vez, clarificou o decidido pelo STF quando da apreciação do REsp 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, é de se dar razão ao sujeito passivo.

A embalagem não vendida como mercadoria, mas que preserva o produto adquirido e vendido, devem ser considerados essenciais a atividade do sujeito passivo que, por sua vez, exerce atividade comercial. Não se pode tratar tais custos como despesas meio, pois está estritamente vinculada a sua atividade.

Frise-se tal entendimento, a inteligência dos seguintes acórdãos (destaques meus):

- Acórdão 9303-009.648:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003  
PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE  
INSUMOS.*

*O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 n.º 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. Nesse sentido, reconhecido o direito ao crédito pelo STJ, no julgamento do REsp n.º 1.125.253, é afastada a glosa com relação ao material de embalagem reutilizável, pois necessário à preservação das características dos produtos durante o transporte, sendo essencial, ainda, para manutenção de sua qualidade. O mesmo entendimento foi externado por esse Colegiado no Acórdão n.º 9303-007.738, do mesmo contribuinte.”*

- Acórdão 9303-010.181:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008  
CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

*Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, 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. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) Despesas com equipamento de proteção*

*individual; (ii) Despesas com pallets utilizados como embalagem no transporte de produtos; (iii) Despesas com material de limpeza e higienização (detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza, higienização, produtos para tratamento de efluentes) e (iv) Bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos industriais.*

Quanto à menção de que o contribuinte – que exerce a atividade comercial não seria prestador de serviço, tampouco fabricante de bem ou produtos destinados a venda, entendo que o legislador ao trazer o inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03 (ou Lei 10.637/02) quis integrar também os comerciantes – que vendem produtos diretamente ao consumidor ou mercado varejista, pois não deixam de demandar força de trabalho/de venda para a consecução de sua atividade. Restringir o entendimento, afastando o ramo de comércio desvirtuaria a sistemática da não cumulatividade dispostas em leis.

Sendo assim, entendo ser pertinente e essencial a embalagem, tendo em vista que viabiliza a comercialização de seus produtos. Vê-se que tais despesas estão diretamente relacionadas com sua atividade e clientes, não se tratando de atividades organizadas pela pessoa jurídica, tais como administrativa, contábil, etc.

Ademais, entendo que não há previsão legal para impedir a constituição de crédito de itens essenciais para o comércio.

Em vista de todo o exposto, voto por:

- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-012.701 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 19311.720231/2017-12

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto à matéria: **“direito ao crédito sobre os materiais de embalagem que não são diretamente revendidos por meio do e-commerce”**, como passo a explicar a seguir.

O **Acórdão recorrido** entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tais despesas com materiais de embalagens não dão direito ao crédito. Confira-se trecho do voto:

“Como visto, a decisão recorrida em relação aos materiais de embalagem entendeu que **se tais materiais não fossem destinados à revenda não seriam passíveis de creditamento para fins do PIS e da COFINS**, pois não correspondem a “insumos” e que não teria ocorrido a comprovação de que parte das embalagens é revendida nas compras online (e-commerce) no website da Recorrente.

No que tange à pretensão da Recorrente de que possui o direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre embalagens, pois são insumos de sua atividade, entendo que não lhe assiste razão. **Há que se esclarecer que a Recorrente não é empresa industrial nem prestadora de serviços, sua atividade é comercial**”. (Grifei)

De outro lado, o Contribuinte entende que a embalagem não vendida como mercadoria, mas que preserva o produto adquirido e vendido, devem ser considerados essenciais a atividade do sujeito passivo que, por sua vez, exerce atividade comercial.

Para o deslinde dessa questão, neste caso, aplica-se o disposto nos parágrafos 40 e 41 do Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018. Com efeito, não há possibilidade de enquadramento de qualquer embalagem na categoria de insumos, visto que não existe insumo a ser creditado na atividade comercial, nos termos a seguir reproduzidos:

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003).

Portanto, as despesas com materiais de embalagem que não são vendidas e sim destinadas ao acondicionamento das mercadorias revendidas, não compõem o processo de produção, mas apenas as atividades de venda. São despesas operacionais, que não compõem o custo da mercadoria vendida.

E foi nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma decidiu no Acórdão n.º 9303-009.650, de 16/10/2019, em processo de minha relatoria.

Dessa forma, portanto, as embalagens que não são vendidas, não se enquadram no conceito de insumo e não geram direito aos créditos, ainda que essenciais ao desempenho da empresa.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos