



Solução de Consulta nº 177 - Cosit

Data 29 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. PAPEL FILME E PAPELÃO.

O papel filme e o papelão utilizados no agrupamento de bebidas, dispondo-as de forma otimizada, para que se tornem uma unidade maior e mais compacta, formando um só volume para o transporte, não podem ser considerados insumos geradores de créditos da não cumulatividade da contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003; e PN Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. PAPEL FILME E PAPELÃO

O papel filme e o papelão utilizados no agrupamento de bebidas, dispondo-as de forma otimizada, para que se tornem uma unidade maior e mais compacta, formando um só volume para o transporte, não podem ser considerados insumos geradores de créditos da não cumulatividade da contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002; e PN Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

CRÉDITO DE IPI. MATERIAL DE EMBALAGEM. PAPEL FILME E PAPELÃO.

Para efeito do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e no art. 227 do Ripi, de 2010, bem como para efeito da vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento, constitui material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados.

Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais dos materiais de embalagens adquiridos e utilizados em seu processo industrial geram direito ao crédito do IPI em consonância com as condições estabelecidas no regulamento do imposto

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 220, DE 26 DE JUNHO DE 2019.

Dispositivos Legais: art. 6º, art. 226, inciso I, art. 227 e art. 228 do Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi, de 2010); PN CST nº 217, de 1972, e PN CST nº 224, de 1972.

Relatório

O interessado protocolou consulta com fundamento na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Apresentou duas petições, uma relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (fls. 47 a 54), e outra referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 55 a 63).

2. Declarou, em sua primeira petição, ter como finalidade a venda de bebidas alcoólicas e, para tanto, exerce a atividade principal de fabricação destes produtos. Disse utilizar, em tal atividade, papel filme e papelão, que seriam imprescindíveis na última etapa do processo de industrialização, pois tais materiais cumpriram a função de acondicionar as bebidas em lotes, atuando como embalagem externa, cuja colocação encerraria a atividade fabril.

3. Argumentou que, em razão de o produto fabricado ser frágil, para viabilizar seu transporte após a saída do estabelecimento seria necessária a colocação de embalagem externa constituída de divisórias de papelão e invólucro de papel filme, os quais permitiriam o acondicionamento das embalagens individuais em lotes destinados à venda. Disse que a organização de tais embalagens em lotes de mercadorias, conhecida como “paletização”, seria atividade de sua responsabilidade e a última etapa de sua atividade fabril, antes da saída dos produtos.

4. Alegou que o papel filme e o papelão seriam insumos essenciais ao processo produtivo, pois, sem a embalagem, a mercadoria fabricada não chegaria ao destinatário de forma íntegra. Findo o transporte, a pessoa jurídica atacadista ou varejista receberia este volume integral, cuja embalagem externa seria composta pelos materiais já citados.

5. Afirmou que o papel filme e o papelão seriam utilizados na “paletização” de bebidas, que corresponderia à última etapa do processo de industrialização de seus produtos; esta etapa consistiria na formação de um único volume de mercadoria; e, ao fim do transporte, o cliente receberia este volume de bebidas, cuja embalagem seria formada pelos materiais citados.

6. Entende que a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI, de 2010); e o Parecer Normativo CST nº 224, de 31 de agosto de 1972, assegurariam de forma clara o direito ao crédito do IPI na aquisição de materiais de embalagem. Defendeu que o PN CST nº 224, de 1972, iria além, e asseguraria tal direito quando da entrada de produtos diversos a serem utilizados como embalagens, ainda que externas.

7. Transcreveu o artigo 25 da Lei nº 4.502, de 1964; o artigo 236 do RIPI, de 2010, e o PN CST nº 224, de 1972, para aduzir que tais dispositivos criaram a expectativa de que a aquisição de papel filme permitiria a apropriação de crédito do imposto, e repetiu os argumentos. Procurou mostrar o posicionamento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Ribeirão Preto (DRJ/RPO) e da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Concluiu restar evidente que “os entendimentos das DRJs” (sic) e da Cosit seriam firmes em assegurar a ele o direito ao crédito do IPI na aquisição de produtos destinados a embalagens externas.

8. Perguntou:

Nos termos do art. 25, §1º, da Lei nº 4.502/64, do art. 226, I, do Decreto nº 7.212/10 e do Parecer Normativo CST nº 224/1972, o papel-filme e o papelão utilizados pela Consulente são considerados produtos utilizados como embalagens aptos a gerar o direito de créditos de IPI referentes à sua aquisição?

9. Em sua segunda petição, o interessado repetiu o argumento de imprescindibilidade da utilização de papel filme e papelão no processo de “paletização” das bebidas. Transcreveu o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alegou que tais dispositivos assegurariam o direito à dedutibilidade dos créditos destas contribuições quando o bem ou serviço for utilizado como insumo.

10. Mencionou o “Resp 1.771.170/PR” (sic), que teria definido o conceito de insumos geradores de créditos das contribuições em tela, e transcreveu a ementa do mencionado Resp. Destacou que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF a fim de incluir o tema ora tratado na lista de dispensa de contestar. Acredita que tal inclusão representaria a aceitação, por parte da PGFN, da tese estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Procurou fundamentar sua crença nas observações 1 e 4 deste ato, as quais foram transcritas.

11. Disse que “**o fato de restar assegurado o direito ao creditamento de PIS (sic) e Cofins na aquisição de produtos considerados insumos**”, como se verificaria da leitura do artigo 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do artigo 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, bem como do “Resp nº 1.771.170/PR” (sic), ensejou no interessado a expectativa do desconto de créditos referentes a papel filme e papelão. Voltou a apresentar o mesmo argumento já

utilizado de imprescindibilidade. Transcreveu entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

12. Voltou a falar em expectativa de dedutibilidade dos créditos das contribuições e questionou:

Nos termos dos arts. 30, II, das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, e com base nos critérios fixados pelo STJ no julgamento do REsp 1.1771.170/PR, o papel-filme e o papelão utilizados pela Consulente, necessários ao processo de paletização de suas mercadorias e imprescindível ao transporte seguro das mesmas, é considerado insumo (apto, então, a gerar o direito de desconto de créditos de PIS e Cofins referentes às suas aquisições)?

13. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

14. Preliminarmente, convém destacar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo autolancado, antes ou depois de sua apresentação, conforme disposto no art. 11 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

15. Registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida qualquer das afirmativas do consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

16. O art. 3º, § 9º da referida IN prevê que, ressalvada a hipótese de matérias conexas, a consulta deverá referir-se somente a um tributo administrado pela RFB, o que é o caso da matéria consultada.

17. Ainda em preliminares, há que se esclarecer que esta RFB não está obrigada a adotar com efeitos *erga omnes* ou vinculantes entendimentos exarados em decisões judiciais ou administrativas (inclusive do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais – Carf) proferidas com efeitos **inter partes**.

18. Na presente consulta, busca-se o enquadramento de papel filme e papelão como insumos para a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI.

19. Em sua consulta concernente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o interessado pretende saber se papel filme e papelão, materiais que asseguram, durante o deslocamento, o empilhamento das bebidas nos *pallets* (fl. 57), podem ser enquadrados

como insumos, dando direito a crédito das contribuições. Ou seja, o papel filme e o papelão são utilizados como embalagem externa no agrupamento de bebidas, dispondo-as de forma otimizada para que se tornem uma unidade maior e mais compacta, formando um só volume para o transporte.

20. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. As dúvidas da consultante se concentram na correta interpretação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 tendo em vista o julgamento do Recurso Especial 1221170/PR no Superior Tribunal de Justiça (STJ). O texto legal assim dispõe:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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 nº 10.485, 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)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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 nº 10.485, 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)

21. A amplitude do termo insumo foi definida por força do julgamento, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Recurso Especial 1221170/PR, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Estabeleceu a Corte critérios para caracterizar os insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

22. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se **a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. [sem grifo no original]

23. Para discorrer sobre as repercussões da decisão acima no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, foi expedido o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal>)), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

24. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. 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.

Cuida-se de apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

2. A referida decisão é vinculante para esta Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

3. No acórdão em comento, a E. Corte definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva

(...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

(...)

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - **O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado** na prestação do serviço ou **na produção, ou para viabilizá-los** (pertinência ao processo produtivo); 2º - **A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo)**; e 3º - **Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto** (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. **Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo.** Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção. Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. **É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.**

(...)

Em resumo, é de se definir como **insumos**, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, **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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**" (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

(...)

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos: DF GABINETE RFB Fl. 12 Documento de 32 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP17.1218.15393.PKHZ. Consulte a página de autenticação no final deste documento. (Fl. 6 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.) "É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...) Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

*15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que **todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.***

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

*17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda** ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*

(...)

*24. Nada obstante, **salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem** e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. **Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas**, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.*

(...)

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifos não constam do original)

25. O interessado transcreveu as observações 1 e 4 da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. A primeira esclarece que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca do conceito de insumo, e a quarta trata da não abrangência do conceito de insumo em determinadas situações. Defendeu que a inclusão do “tema ora tratado na lista de dispensa de contestar/recorrer” representaria a aceitação por parte da PGFN da tese estabelecida pelo STJ. Não demonstrou qualquer raciocínio no sentido de defender a sua própria tese de que embalagem de transporte seria insumo. Transladou, também, ementas de julgamentos do CARF, as quais não têm efeito vinculante.

26. Nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, do Acórdão do STJ no RE 1.221.170/PR e do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, somente são considerados insumos os bens ou serviços utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, atendidos os critérios da relevância ou essencialidade. Os dispêndios efetuados após a finalização do processo produtivo não são considerados insumos, salvo exceções justificadas discriminadas na seção “Gastos após produção” do parecer.

27. A embalagem para fins de transporte, conforme parágrafo 56, b, do parecer retrocitado, é exemplo de gasto realizado após a finalização do processo produtivo. Dessa forma, o papel filme e o papelão utilizados para fins de transporte de mercadorias não são considerados insumos, vedando-se o cálculo de créditos sob esse título na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

28. Passa-se à análise da possibilidade de apropriação dos créditos do IPI com papel filme e papelão utilizados para fins de transporte de suas mercadorias. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em exame prévio do tema pronunciou-se através da Solução de Consulta Cosit nº 220, de 26 de junho de 2019, a qual, por força do disposto nos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013¹, possui efeito vinculante no

¹ Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente,

âmbito da RFB, devendo seus fundamentos serem adotados nas consultas posteriores que tenham idêntico objeto. Assim, por força dessa vinculação, adotam-se os fundamentos desta solução de consulta, da qual são reproduzidos alguns trechos:

8. Com relação às indagações apresentadas nos subitens 7.1 e 7.2, transcreva-se o art. 226, inciso I, o art. 227, e o art. 228 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010):

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e **material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados**, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

.....

*Art. 227. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e **material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte**, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 6º).*

*Art. 228. As **aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional**, de que trata o art. 177, **não ensejarão aos adquirentes** direito a fruição de **crédito do imposto** relativo a matéria-prima, produto intermediário e **material de embalagem** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 23, **caput**).” (negritos nossos)*

9. Em seguida, observe-se que as consultas administrativas solucionadas no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) versam sobre a interpretação da legislação tributária relativas aos tributos e contribuições federais administrados por este órgão, de acordo com os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, e Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, e não se prestam a invalidar ou convalidar informações, classificações fiscais ou procedimentos descritos pelos consulentes.

10. Desta forma, quanto às indagações mencionadas, não cabe determinar se a interessada é ou não titular de créditos de IPI relativos às aquisições de caixas de papelão corrugadas, classificadas no código fiscal 4819.10.00 da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), de contribuinte do IPI ou de comerciante atacadista não contribuinte do IPI, quando utilizadas no seu

desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento

processo industrial, mas, sim, analisar o cerne dessas questões que é o de saber se materiais, tais como caixas de papelão, aplicados na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados (no caso, artigos de vestuário), qualificam-se como material de embalagem para efeitos do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e do art. 227 do Ripi/2010, bem como para efeitos da vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento.

11. *Sobre o conceito de material de embalagem, manifestou-se o Parecer Normativo (PN) CST nº 217, de 1972 (publicado no DOU de 15/02/1973), ainda em vigor, ao analisar se produtos como caixas, sacos plásticos, cordas, pregos, papel, fitas de aço, aplicados no enfardamento de tecidos se caracterizavam como material de embalagem para efeitos dos créditos do imposto de que tratava, à época, o inciso I do art. 32 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 70.162/72 (atualmente, art. 226, inciso I, do Ripi/2010).*

12. *O referido ato normativo:*

12.1 *orientou que a qualificação de um produto como material de embalagem só pode ser determinada pela destinação, ou seja:*

“2. (...) . Ou seja, material de embalagem é qualquer coisa que se destine a embalagem. Se a coisa é tributada e o produto a cuja embalagem ela se destina é, por sua vez, produto tributado, o imposto a ele relativo pode ser creditado pelo estabelecimento industrial adquirente, nos termos do citado dispositivo citado.

3. Assim, não só as coisas referidas no item 1 deste Parecer, como também, arames, fitas gomadas, colas, barbantes e tudo o mais que se destine ao acondicionamento ou embalagem de produtos tributados – inclusive embalagem externa, para transporte, contendo produtos por outro modo acondicionados – constituem o material de embalagem de que falam os dispositivos mencionados (...)”; e

12.2 *concluiu que para efeitos da norma analisada “constituí material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados”.*

13. *No mesmo sentido também concluiu o PN CST nº 224, de 1972 (publicado no DOU de 15/02/1973), ainda em vigor, para os casos em que os produtos acondicionados por unidade, por conjunto de unidades, por volume ou por peso recebem um segundo acondicionamento, o qual é feito apenas para tornar mais fácil e seguro o transporte do produto, consistente geralmente em uma caixa (de papelão ou madeira), um engradado, um pacote, um embrulho, etc, tendo todos, como característica comum, o fato de conterem, como embalagem externa, que são, produtos por outra forma já embalados. Ressaltou, ainda, o mencionado parecer normativo que para efeitos dos créditos do IPI a lei não distingue entre tipos de embalagem e nem limita o número destas.*

14. *Sendo assim, com base nos textos regulamentares acima transcritos e nos subsídios dos referidos atos normativos, entende-se que para efeitos do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e no art. 227 do Ripi/2010, bem como para efeitos da vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento, constituí*

material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados.

15. *Por outro lado, cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais dos materiais de embalagens adquiridos e utilizados em seu processo industrial geram direito ao crédito do IPI em consonância com as condições estabelecidas no regulamento do imposto.*

Conclusão

29. Diante do exposto, responde-se ao interessado que o papel filme e o papelão utilizados no agrupamento de bebidas, dispendo-as de forma otimizada, para que se tornem uma unidade maior e mais compacta, formando um só volume para o transporte, não podem ser considerados insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

30. Para efeito do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e no art. 227 do Ripi, de 2010, bem como para efeito da vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento, constitui material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados. Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais dos materiais de embalagens adquiridos e utilizados em seu processo industrial geram direito ao crédito do IPI em consonância com as condições estabelecidas no regulamento do imposto.

Assinado digitalmente

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

ALEXANDRE JOSÉ BRITO GUEDES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 220, de 26 de junho de 2019, publicada no Diário Oficial da União de 1º de julho de 2019, e ao Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018. Publique-se e divulgue-se, nos termos do artigo 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Encaminhe-se à SRRF04/Secop para ciência à interessada.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit