



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.901307/2015-77
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-012.185 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 22 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/A

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA
TRANSPORTE DE PRODUTOS PROCESSADOS ALIMENTÍCIOS.
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Dada a natureza das mercadorias a cuja fabricação a empresa se dedica - alimentos congelados para consumo humano, os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção de suas características, conservação e natureza, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo. Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-008.841**, de 29/07/2020 (fls.

3.285/3.302), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento – PER (fls. 2/4), onde o Contribuinte pleiteia crédito de COFINS, regime não cumulativo - mercado interno, referente ao período de apuração do 3º trimestre de 2013. O Contribuinte não apresentou Declarações de Compensação (DCOMP) utilizando os supostos créditos para a quitação de tributos.

A DRF de Cuiabá/MT, analisando o pedido referente aos diversos itens que o Contribuinte indicou como geradores de crédito nos DACONs entregues (fls. 14/91), prolatou o Despacho Decisório n.º 1.534, de 29/06/2015 (fls. 2.954/2.969), dispondo, em resumo que: para os **Bens Utilizados como Insumos**, foram os seguintes os bens glosados: “**Materiais de Manutenção**”, “**Lenha**”, “**Materiais Auxiliares**” “**Combustíveis e Lubrificantes**”. Já em relação aos “**Materiais de Embalagem**”, foram aceitos parcialmente, somente para os valores apresentados classificados nos NCM's 3923 (Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos) e 6305 (Sacos de quaisquer dimensões para embalagem) apresentados nas planilhas com a relação das notas creditadas, contendo CNPJ, data de emissão, descrição do bem, NCM e valor; os **Serviços Utilizados como Insumo: Frete sobre compra de gado e Comissão sobre Compras**, que não dão direito ao crédito, pois não são tributados na aquisição. **Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor**, glosados os valores por falta de comprovação de Faturas. **Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda**: foram objetos de glosas somente as operações enquadradas como frete entre estabelecimentos dos próprio contribuinte, nos demais casos foram mantidos os créditos. Por falta de comprovação necessárias, os valores referentes aos “**Bens do Ativo Imobilizado com Base nos Encargos de Depreciação**” foram objeto de glosas. O item “**Outras Operações com Direito a Crédito**” também foram objeto de glosa.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade e documentos (fls. 2.976/3.075). Em síntese são feitas as seguintes alegações:

- discorre detalhadamente sobre o conceito de insumos para aplicação às contribuições sociais e, com isso entende que dariam ensejo a creditamento da contribuição para os Bens utilizados como insumos: “*Materiais de Manutenção*”, “*Lenha*”, “*Materiais de Embalagem*”, “*Materiais Auxiliares*” e “*Combustíveis e Lubrificantes*”; os Serviços utilizados como insumos: “*Fretes sobre compras de gado*” e “*Comissão de Compras*”; os custos com “*Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor*”; “*Armazenagem e Fretes na Operação de Venda*”; “*Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado*” “*Outras Operações com Direito a Crédito*”;

- argumenta que devem ser considerados insumos, por serem utilizados na produção de energia e vapor, por serem empregados diretamente no processo produtivo ou por serem empregados em frota própria leve e pesada, a qual é utilizada para visitar fornecedores e transportar insumos: *Lenha; Materiais de manutenção e auxiliares; Combustíveis e lubrificantes e Material de embalagem*;

- contesta item a item, os gastos glosados pela Fiscalização. Nos casos em que seja necessária a demonstração do processo produtivo da Contribuinte, para melhor entendimento de sua operação, apresentaremos fotos e descrições detalhadas. Um manual detalhado da operação também será anexado a essa defesa;

- também foi apresentados fichas técnicas dos bens que foram objeto de glosa, para devida comprovação de sua utilização no processo produtivo e devidamente atestado por profissional capacitado. Nos casos em houve glosa de valores em função de ausência de prova documental, a Manifestante irá apresentar os documentos solicitados, ou melhor, detalhados.

A **DRJ em Campo Grande (MS)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **04-43.097, de 29/05/2017** (fls.3.119/3.137), considerou a Manifestação de Inconformidade **improcedente**, assentando que, para ter o direito ao creditamento da COFINS, há que observar a legislação que exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica demonstrada pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço.

Nessa decisão a Turma considerou que: **a)** deve ser seguido o entendimento da RFB sobre o conceito de insumos que estão expostos na Solução de Divergência COSIT n.º 7, de 2016, cujos excertos pertinentes foram transcritos, **b)** no que toca às Embalagens, a Solução de Consulta n.º 99.032, de 17 de fevereiro de 2017, esclareceu que somente as embalagens de apresentação dão direito ao creditamento no regime não cumulativo da contribuição e, **c)** que a falta da documentação necessária para comprovar os encargos com Depreciação e com os gastos com aquisição de Energia, devem ser mantidas tais glosa.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 3.180/3.235 (com fotos ilustrativas do seu processo produtivo), discordando da decisão de piso trazendo, em essência, os mesmos argumentos manejados na Impugnação, em síntese, sustentando: (i) que o conceito de insumo utilizado está ultrapassado, e passa a discorrer sobre os insumos: **a) Bens** - Lenha; Materiais de manutenção e auxiliares; Combustíveis e lubrificantes; e Material de embalagem; **b) Serviços** - Frete sobre compra de gado e Comissão sobre Compras; **(ii)** defende a integralidade das despesas com Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor, bem como as Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda; e, **(iii)** contesta a glosa dos Encargos de Depreciação e bem assim a de “Outras operações com direito a crédito”. Por fim, requer a procedência do recurso e a derrubada das acusações fiscais e decisão de primeiro grau.

Acórdão/CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-008.841**, de 29/07/2020 (fls. 3.285/3.302), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, para, em virtude do disposto no § 2º do art. 62, do RICARF, adota a decisão do STJ (REsp n.º 1.221.170/PR), em sede de recurso repetitivo e o o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, para fins de definição de insumos e, **reverter as glosas** relativas a lenha, materiais de manutenção e auxiliares, combustíveis e lubrificantes, e os **materiais de embalagens** elencados no recurso voluntário: *bobinas e sacolas plásticas (NCM 39201099), sacos de rafia, plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas e caixas de papelão (NCMs 4821.10.00, 3920.10.99, 4819.50.00), fitas e cola (NCMs 3920.20.11 e 3506.91.20), pallets (NCM 4415.20.00) e envelopamento dos pallets (NCM 3920.10.99)*, aos serviços de comissão de compras, adquiridos de pessoas jurídicas, na mesma proporção do crédito do insumo adquirido na operação.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3302-008.841, de 29/07/2020, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de fls. 3.304/3.312, apontando divergência com relação à seguinte matéria: *1. à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens para transporte.*

Objetivando comprovar a divergência, indica como paradigma os Acórdãos n.º 9303-007.845 e 9303-009.308, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, sufragou o conceito de insumo, segundo interpretação dada pelo REsp n.º 1.221.170/PR e o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, concluindo que os materiais de embalagem serem essenciais para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa, reverteu a glosa. Para tanto, levou em especial consideração o objeto social do contribuinte.

Nos **paradigmas** apresentados (9303-007.845 e 9303-009.308), apoiando-se sobre as conclusões do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018, §§ 55 e 56, entendeu que as embalagens que não se incorporam ao produto (para transporte) não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, manteve as glosas procedidas pela Fiscalização.

Assim, no Exame de Admissibilidade, concluiu-se que, cotejando os acórdãos confrontados, diante da generalidade com que os acórdãos paradigmáticos abordaram a possibilidade de tomada de créditos sobre os gastos com embalagens que não se incorporam ao produto, opinou por se reconhecer a divergência interpretativa suscitada.

Posto isto, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 3ª Câmara, de 04/01/2021, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção (fls. 3.316/3.321), **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3302-008.841, de 29/07/2020 e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte NÃO apresentou suas contrarrazões nos autos, conforme Despacho de fls. 3.327/3.328.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, de 04/01/2021 às fls. 3.316/3.321, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Antes de entrar no mérito do recurso, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento, em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp n.º 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos (aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **À possibilidade de tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre o “custo dos Materiais para Embalagens para boa guarda e transporte”.**

No Acórdão recorrido, ao interpretar o REsp n.º 1.221.170/PR e o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, concluiu que os materiais de embalagem são essenciais para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa e reverteu a glosa, relativamente aos seguintes materiais elencados no Recurso Voluntário: *bobinas e sacolas plásticas (NCM 3920.10.99), sacos de rafia, plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas e caixas de papelão (NCMs 4821.10.00, 3920.10.99, 4819.50.00), fitas e cola (NCMs 3920.20.11 e 3506.91.20), Pallets (NCM 4415.20.00) e envelopamento dos pallets (NCM 3920.10.99).*

No especial a Fazenda Nacional alega que, “Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte por falta de previsão legal”.

Por sua vez a Contribuinte, no Recurso Voluntário, discorda dessa posição e assim justifica o seu pleito, trazendo fotos do processo produtivo, esclarecendo que (fls. 3.205/3.207):

66. Como pode ser observado nas fotos extraídas do processo produtivo, destaca-se o uso constante de bobinas e sacolas plásticas (NCM 3920.10.99).
67. Já os subprodutos são processados separadamente, miúdos e bucharia embalados em sacos e caixas, cascos e chifres embalados e costurados em sacos de rafia. (...)
69. Na desossa, que é sem dúvida o maior processo de manufatura na produção de carne, são empregados diversos recursos incluídos os plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas e caixas de papelão (NCMs 4821.10.00, 3920.10.99, 4819.50.00). (...)
70. (...) As peças são identificadas individualmente pelas etiquetas e destacadas do osso para linha de produção em esteiras e transportados onde cada colaborador realiza uma operação de corte específica, até a embalagem primária, processo de vácuo e encolhimento da embalagem, para ao final serem acondicionadas nas caixas de papelão, na embalagem secundária. (...)
72. Na arqueadeira as caixas são lacradas com fitas e cola (NCMs 3920.20.11 e 3506.91.20). Por fim, as caixas são empilhadas em pallets (NCM 4415.20.00) e armazenadas em racks, em caso de produtos embalados em sacos são também armazenados em sacos maiores em racks, abaixo: (...)
73. Conforme exigência do cliente pode existir ainda o processo de envelopamento dos pallets (NCMs 4415.20.00 e 3920.10.99).
74. Verifica-se então que todos os materiais elencados acima (nos itens 61 a 73 dessa Manifestação) referem-se à embalagens, **gastos esses de itens com aplicação direta sobre o bem produzido**. (...)

80. A Recorrente então detalhou seu processo produtivo, demonstrando que não apenas os materiais para embalagem descritos nas posições 3923 e 6305 devem ser considerados, mas todos os outros itens que estão em contato com o produto final destinado a venda, considerando a classificação técnica dos itens.

81. Adicionalmente, no seu memorial descritivo conta a “ficha técnica de padronização de produto *in natura*” de seus produtos para **melhor aceção dos itens utilizados** com embalagens (...). (Grifei)

Pois bem. Essa matéria já foi recentemente objeto de análise perante esta 3ª Turma da CSRF, no **Acórdão 9303-010.246**, de 11/03/2020 (PAF n.º 10925.002968/2007-87), de relatoria do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*, quando concluímos que os custos/despesas incorridos com produtos utilizados como Material de Embalagem (artigos de transporte ou de embalagens, de plástico) para boa **guarda, apresentação e transporte** dos produtos processado-industrializados pelo Contribuinte, enquadram-se na definição de insumos. Confira-se trechos do voto reproduzido, com o qual concordo e os adoto como razões de decidir:

“(…) A Lei n.º 10.833/2003 que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, vigente à época dos fatos geradores do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento de créditos:

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 n.º 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; (...);

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês; (...).

Segundo o inc. II do art. 3º, os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições.

No julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, de ambas as leis, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são **essenciais ou relevantes** para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

Em face do entendimento do STJ, no julgamento do REsp n.º 1.221.170, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PACET/PGFNMF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo social, dentre outras, as atividades econômicas seguintes: a) **fruticultura**, apicultura e agricultura; b) industrialização de frutas; c) comércio, exportação e importação de

frutas, verduras e seus derivados, insumos e embalagens; e, d) prestação de serviços na área de classificação e armazenagem de produtos vegetais, seus subprodutos e resíduos de valor econômico.

Assim, os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processados-industrializados pelo contribuinte geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Também, por força do disposto no §2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles”.

Importa salientar que o objeto social (**atividade principal**) do contribuinte é: exploração do ramo de abate de bovino, **frigorificação, beneficiamento, industrialização, comercialização** de carne desossada e subprodutos do abate (derivados).

Especificamente, os custos/despesas aqui discutidos, trata-se apenas das “embalagens utilizadas para boa guarda, apresentação e transporte dos seus produtos”, levando-se em consideração que sem as embalagens as carnes e seus derivados perderiam suas características (trata-se de alimentos para consumo humano que devem ser congelados), principalmente na conservação e na qualidade dos produtos industrializados, cumprindo **função relevante** na conservação da qualidade do produto, no que se refere seja à sua higiene, seja à temperatura com que deve ser mantido.

E foi nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma decidiu nos Acórdãos nºs 9303-010.012 e 9303-010.021, de 22/01/2020, 9303-010.448, de 17/06/2020 e 9303-011.453, de 19/05/2021.

Portanto, não assiste razão à Fazenda Nacional e não há reparos a ser feito no Acórdão recorrido, uma vez que **geram crédito de COFINS**, calculado sobre custos/despesas incorridos com produtos utilizados em Embalagens para transporte de produtos (carnes desossada e subprodutos do abate), uma vez que serão utilizados na conservação, armazenagem e na preservação das características desses produtos.

Conclusão

Posto isto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **negar-lhe provimento**, devendo ser mantida a decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

