



**Processo nº** 10183.901312/2015-80  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-012.190 – CSRF / 3<sup>a</sup> 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: 01/01/2013 a 31/03/2013

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-012.185, de 22 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10183.901307/2015-77, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão consubstanciada em Acórdão, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

O Pedido de Ressarcimento – PER pleiteia crédito de COFINS, regime não cumulativo - mercado interno, referente ao período de apuração do 1º trimestre de 2013.

O acórdão de primeira instância julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte visando a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado por meio do qual requer o reconhecimento de seu direto a crédito da COFINS mercado interno, do período em questão.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Os fundamentos constam detalhados do voto e sumariados na ementa:

### DIREITO DE CREDITAMENTO

A legislação 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.

O recurso voluntário apresentado pugna pela improcedência da decisão de piso e sustenta que o conceito de insumo utilizado pela administração tributária está ultrapassado, e passa a discorrer sobre os insumos: Bens - Lenha; Materiais de manutenção e auxiliares; Combustíveis e lubrificantes; e Material de embalagem; Serviços - Frete sobre compra de gado e Comissão sobre Compras. 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. Arrosta a glosa dos Encargos de Depreciação e bem assim a de “Outras operações com direito a crédito”.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, 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 nº 9303-007.845 e 9303-009.308, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, sufragou o conceito de insumo, segundo interpretação dada pelo REsp nº 1.221.170/PR e o Parecer Normativo Cosit nº 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 nº 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, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Contrarrazões da Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte NÃO apresentou suas contrarrazões nos autos.

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

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### 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 nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos (afirir 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 nº 1.221.170/PR e o Parecer Normativo Cosit nº 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 possível 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 acepção 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 nº 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 nº 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 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; (...);

§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 nº 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 nº 1.221.170, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/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 a 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 resarcimento/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.

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.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator