



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.906588/2012-85
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.829 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S.A.

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

Ano-calendário: 2009

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães (relator), Tatiana Midori Migiyama, Rosaldo Trevisan, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-013.829 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10380.906588/2012-85

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº** 3301-010.619, de 28/07/2021, proferida pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamento do CARF, assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os produtos que estão submetidos ao regime monofásico, mas adquiridos para serem reintroduzidos no processo produtivo, utilizados como insumos na fabricação de produtos a serem colocados à venda ou na prestação de serviços, são passíveis de apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, pallets e cantoneiras, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

O processo versa sobre pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação (PER/DCOMP), no qual o sujeito passivo indica, como origem do direito creditório, saldo credor de COFINS não cumulativo apurado sobre despesas de insumos vinculadas às receitas não tributadas e auferidas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004.

Da leitura da decisão recorrida, depreende-se que os créditos pleiteados pelo sujeito passivo foram reconhecidos quase em sua totalidade, tendo a fiscalização procedido apenas às glosas de créditos relativos Referidas glosas foram afastadas pela decisão recorrida, fato que suscitou o Recurso Especial da Fazenda Nacional, o qual contesta tão somente os créditos relativos às despesas com material de embalagem.

Analisando o PER/DCOMP, a unidade de origem reconheceu quase que integralmente o crédito pleiteado, tendo apenas afastado o direito ao crédito sobre (i) as despesas com material de embalagem (como pallets e cantoneiras) utilizados para o transporte de frutas e (ii) combustíveis e lubrificantes adquiridos de postos de gasolina.

Contra tal decisão, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ).

Contrapondo-se ao acórdão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário cujas alegações e argumentos foram reconhecidos pela decisão recorrida, conforme assinalam os excertos, extraídos do voto condutor do referido aresto, a seguir transcritos, na parte que interessa à análise do recurso especial:

DA GLOSA SOBRE MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE – pallets e cantoneiras.

Conforme se extrai da informação fiscal, a glosa sobre os materiais de embalagem de transporte foram realizadas com base no conceito de insumo fixado pela IN SRF n. 404/2004:

4. O relatório informa que a empresa produzia e vendia frutas “in natura”, tanto para o mercado interno como para o exterior. No mercado interno, as receitas de vendas das frutas (capítulo 8 da TIPI) estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, conforme art. 28, inciso III da Lei nº 10.865, de 2004.

5. À luz do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o inciso I do §4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, somente dão direito ao crédito da Cofins as aquisições de embalagens que acondicionam diretamente os produtos. Por não se enquadrarem neste conceito, foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições de embalagens destinadas ao transporte dos produtos comercializados pela interessada.

Por sua vez, a d. DRJ, fundando-se no conceito de insumos consolidado no REsp n. 1.221.170/PR e Parecer Normativo RFB n. 05/2018, manteve as glosas sob o argumento de que o material de embalagem para transporte não é essencial ou relevante para o processo produtivo, na medida em que é aplicado para o transporte do produto acabado nas operações de venda, ou seja, após o fim do processo produtivo:

Portanto, os materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados não se enquadram na definição de insumos elaborada pelo STJ, ainda que importantes para a atividade desenvolvida pela manifestante, uma vez que não integram o processo de produção. São, outrossim, utilizados em fase posterior ao processo produtivo, quando da comercialização do produto acabado, constituindo-se em despesa operacional.

No caso em apreciação, os pallets (ou estrados), as cantoneiras e os demais produtos têm como finalidade a acomodação das caixas que contêm as frutas frescas em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria em, por exemplo, empilhadeiras, assim como o carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os destinatários finais. Logo, tais acessórios somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que as frutas já se encontram devidamente embaladas. (grifei)

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta que os pallets e cantoneiras são embalagens para o acondicionamento da mercadoria no transporte, obedecendo-se as regras de higiene, limpeza e conservação dos produtos, estabelecidos pela Anvisa e o MAPA.

Sustenta que a utilização das embalagens para transportes é uma exigência legal, tendo em vista o que dispõe Instrução Normativa Conjunta da Anvisa e MAPA, INC n. 02/2018, que veio disciplinar e regular os procedimentos de aplicação de rastreabilidade de transportes, satisfazendo os requisitos da essencialidade ou relevância do insumo para o processo produtivo, inclusive diante da imposição legal por normas da ANVISA para manuseio, transporte e proteção destes produtos.

Trata-se, a meu ver, de despesas essenciais para a manutenção da qualidade do produto, em que pese não integre fisicamente o produto produzido e tenha sido adicionado para acondicionamento para transporte após o processo produtivo.

Em que pese posterior à produção do produto em si, já que os produtos estão acabados, ainda está ligado ao processo produtivo, na medida em que ainda está no âmbito interno da indústria, representando uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo. Com isso, não há como negar a natureza de insumos para tais dispêndios

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Reverte-se as glosas com embalagens para transporte.

Em seu Recurso Especial, a PFN afirma que o acórdão recorrido merece ser reformado, uma vez que teria reconhecido a tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens para transporte de produtos acabados. Para tanto, indica, como paradigma de divergência jurisprudencial, o Acórdão nº 9303-005.553 (julgado em 16/09/2017).

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que restou demonstrada a divergência de interpretação sobre a questão da possibilidade de tomada de créditos sobre gastos com materiais de embalagem utilizados para o transporte de frutas, tendo o despacho de admissibilidade, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, trazido as seguintes considerações sobre a demonstração de divergência:

2 Análise dos pressupostos materiais de admissibilidade

No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

Apreciando insurgência recursal contra glosa dos créditos tomados sobre o custo de aquisição de material de embalagem utilizados para o transporte das frutas, como pallets e cantoneiras, a decisão recorrida entendeu tratar-se de despesas essenciais para a manutenção da qualidade do produto, em que pese não integrá-lo fisicamente o produto produzido e que tenha sido adicionado para acondicionamento para transporte após o processo produtivo.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-005.553 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS. EMBALAGENS/ETIQUETAS. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS -informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens e das etiquetas utilizadas para transporte de produtos acabados.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS. INSUMOS. FRETES. PRODUTOS INACABADOS. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS/PRODUTORES RURAIS PARCEIROS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os fretes para transporte de insumos e produtos inacabados entre os estabelecimentos do sujeito passivo e entre estes e os dos produtores parceiros não constituem insumos do processo de produção do contribuinte nem estão elencados, na legislação da contribuição, dentre as despesas que geram créditos.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os saldos credores trimestrais de créditos presumidos da agroindústria, a título de contribuição para o PIS, não são passíveis de ressarcimento/compensação.

A decisão entendeu que inexistente, na legislação de regência, autorização para a tomada de créditos sobre o custo de aquisição das embalagens e das etiquetas utilizadas para transporte de produtos acabados.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. O dissídio emerge patente, quando se constata que, enquanto a decisão recorrida admitiu o creditamento em questão, mesmo em se tratando de itens consumidos após o encerramento do processo produtivo, o Acórdão nº 9303-005.553 julgou em sentido oposto, rechaçando o creditamento.

Divergência comprovada.

Intimado do Recurso Especial e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, o sujeito passivo apresentou **contrarrazões**, sustentando, em síntese, que o paradigma apresentado é anacrônico, tendo em vista que se orienta por interpretação defasada, com posicionamento "já revisado pelo Parecer Normativo nº 5/2018, cuja finalidade foi de definir os critérios determinados por ocasião do julgamento do REsp 1.221.170/PR".

Em seguida, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial: enquanto a decisão recorrida admite o crédito de materiais de embalagem, mesmo reconhecendo que esses itens são consumidos após o processo produtivo, o acórdão paradigma assume posição diametralmente oposta, rechaçando tal creditamento.

Observe-se que, neste caso, a controvérsia interpretativa consiste precisamente na questão de saber se um gasto posterior aos limites temporais do processo produtivo poderia ser considerado como insumo - essa é a questão central em ambos os acórdãos confrontados, os quais, vale destacar, tratam de materiais de embalagem para o transporte de alimentos.

Do Mérito

No presente caso, a controvérsia resume-se à questão de saber se geram direito a crédito de contribuições não cumulativas os encargos com materiais de embalagem de produtos alimentícios – no caso concreto, frutas *in natura*.

Com relação a tal questão, entendo que o acórdão recorrido tratou de forma correta a matéria, contemplando o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre as despesas com materiais de embalagem essenciais para a manutenção da integridade dos alimentos transportados.

Na linha de tal entendimento, veja-se o Acórdão 9303-012.337, julgado, por unanimidade de votos, em 17/11/2021, Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos contidos nos excertos transcritos abaixo, extraídos do voto condutor, adoto como razões de decidir:

Verifica-se nos autos que os citados materiais de embalagem para transporte dos produtos, são utilizados com a finalidade de remoção da produção, haja vista que o acondicionamento do produto final para transporte é um gasto necessário e indispensável ao processo produtivo, posto que possibilita que a mercadoria conserve suas características até chegar ao comprador, sendo, portanto, essencial para o processo produtivo da empresa. Ou seja, garantindo a integridade dos produtos (perecíveis) até a chegada ao cliente. 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 em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processado-industrializados pelo Contribuinte, enquadram-se na definição de insumos. Confira-se trechos do voto abaixo reproduzidos, 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 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”.

Cabe reprimir que, neste caso, o Objeto Social do Contribuinte (UGBP), conforme o seu Estatuto Social é a exploração da agricultura em geral, trabalhando as culturas agrícolas temporárias e/ou permanentes, especialmente a fruticultura (no caso aqui tratado o mamão).

No recorrido, no voto condutor o Relator informa que (fl. 202): “A Recorrente demonstrou às e-fls. 182 como funciona o acondicionamento dos mamões, relacionando cada um dos bens sobre os quais pretende obter os créditos à montagem da complexa estrutura de embalagem que é construída em torno dos mamões com o objetivo de evitar que sofram impactos, bem como demonstrar que obedeceram aos limites de temperatura exigidos, no caso dos termógrafos. Em relação ao gengibre, trata-se de uma caixa”.

Como se vê, especificamente, os custos/despesas aqui discutidos, trata-se apenas das embalagens utilizadas para estocagem e o transporte dos seus produtos – frutas frescas, e tratam-se de itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa, acarreta substancial perda da qualidade do produto daí resultantes (perderiam suas características), principalmente na conservação e na qualidade dos produtos

industrializados, além de terem obrigatoriedade de atendimento pela legislação fitossanitária.

E foi nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma vem decidindo, conforme Acórdãos nºs 9303-010.011 e 9303-010.021, de 22/01/2020, 9303-010.448, de 17/06/2020 e nº 9303- 011.453, de 19/05/2021, este último de relatoria deste Conselheiro.

Portanto, não assiste razão à Fazenda Nacional e não há reparos a ser feito no Acórdão recorrido, uma vez que geram crédito da COFINS os gastos efetuados com às aquisições das embalagens para transporte (caixas de madeira, termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de paletes, fita pet 16mm, selo metálico 16mm, saco de tela, selador pet 16, linha para saco de tela, papel Kraft e prego com cabeça), etc., que tem o objetivo de deixar os produtos em condições de serem estocados e serem transportados, uma vez que as embalagens serão utilizadas na conservação, armazenagem e na preservação das características/integridade dos produtos (frutas/alimentos) para que chegue ao consumidor em perfeitas condições para consumo. Por fim, nota-se inclusive que os materiais em questão, cuja utilização é exigida pela regulamentação fitossanitária, se enquadram nos requisitos – itens 58 e 59 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães