



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.724349/2013-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.111 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2022
Recorrente IBACEM AGRÍCOLA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. CONSERVAÇÃO DE ALIMENTOS. TERMÓGRAFO. APARELHOS DE FILTRAR GASES. FILTROS. CERA DE POLIMENTO. POSSIBILIDADE.

Considerando que a conservação de alimentos é elemento inerente e imprescindível à sua armazenagem nas diferentes etapas de venda, admite-se o desconto de crédito nas aquisições de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros e cera de polimento, mas desde que não tenham vida útil superior a um ano, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ÓLEO LUBRIFICANTE. PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Dão direito a crédito os gastos com óleo lubrificante consumido em tratores utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE.

Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (caixas de papelão, pallet marítimo, cantoneiras, sombrites, telas mosquiteiro, rede de proteção para manga, fitas, papel cristal, papel seda, selos, etiquetas etc.) em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de serviços dispendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

MATÉRIA NÃO ARGUIDA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Por preclusão, não se conhece de matéria não arguida na primeira instância, somente alegada em sede de recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens: (i) aquisições de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros e cera polimento, desde que tais produtos não tenham vida útil superior a um ano, (ii) aquisições de óleo lubrificante, (iii) aquisições de caixas de papelão, pallets, cantoneiras e demais itens utilizados em embalagem de transporte das frutas e (iv) dispêndios com fretes no transporte de adubo, fertilizantes e materiais de embalagem; vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento integral ao recurso, e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negava provimento em menor extensão, alcançando apenas os créditos referentes a embalagens de transporte e seu reflexo nos respectivos fretes. Inicialmente, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes havia proposto a conversão do julgamento em diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa (vendas no mercado externo e no mercado interno não tributadas), e, por conseguinte, se homologaram parcialmente as compensações correspondentes.

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social a exploração da atividade agrícola de plantio e cultivo de frutas tropicais, a exportação, a importação, a comercialização, o beneficiamento e a industrialização de produtos agrícolas, próprios ou de terceiros, bem como de quaisquer outros produtos manufaturados, podendo, também, promover vendas no mercado interno de produtos agrícolas e o transporte intermunicipal e interestadual de cargas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, devidamente intimado, o contribuinte apresentou todos os documentos e informações solicitados, tendo sido glosados créditos em relação aos bens e serviços a seguir identificados, em razão do entendimento da Fiscalização de que, para se caracterizar como insumo, o bem ou serviço devia ser intrínseco à atividade desenvolvida, aplicado ou consumido na fabricação do produto ou no serviço prestado, e empregado diretamente na produção, não bastando a geração de um custo/despesa fabril:

a) bens adquiridos sem incidência da contribuição (adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas);

b) produtos não enquadrados como insumos: (i) termógrafos (utilizados para registrar a temperatura do contêiner nas operações de exportação desde a origem até o destino), (ii) aparelhos para filtrar gases (utilizados para diminuir a concentração de gases no interior do contêiner e, por consequência, retardar o processo de maturação do fruto), (iii) filtro etileno Always Fresh (utilizado em conjunto com o aparelho para filtrar gases), (iv) cera para polimento do fruto e (v) óleo lubrificante utilizado em veículos da empresa;

c) material de embalagem para transporte, utilizados no acondicionamento, proteção, amarração e separação das frutas (produto final) desde a expedição da empresa até a chegada ao cliente (caixas de papelão, pallet marítimo, cantoneiras, sombrites, telas mosquiteiro, rede de proteção para manga, fitas, papel cristal, papel seda, selos, etiquetas etc.);

d) fretes vinculados a aquisições de adubos e fertilizantes, bem como de materiais de embalagem para transportes ou de produtos não utilizados como insumos.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da procedência dos créditos, aduzindo o seguinte:

1) a não cumulatividade das contribuições deve ser interpretada de forma ampla, razão pela qual dão direito a crédito as aquisições de bens e serviços considerados custos de produção, conforme jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário;

2) o termógrafo é essencial ao transporte, armazenagem e conservação das frutas, sendo, portanto, despesas necessárias à produção, consistindo em aparelho utilizado para registrar e monitorar a temperatura do contêiner, tendo sido criado para solucionar, de vez, as variações de temperatura no transporte de cargas perecíveis e/ou sensíveis ao calor, pois acompanha a carga em todo o seu trajeto, traduzindo em gráfico todo o histórico das oscilações de temperatura sofridas pelo produto transportado até o destino final;

3) no mesmo sentido, os aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros destinam-se a reter as partículas sólidas ou líquidas em suspensão na atmosfera a fim de retardar a maturação da fruta durante a viagem no interior do contêiner;

4) a cera de polimento é empregada extensivamente, não só para melhorar a aparência do fruto, mas também e sobretudo, para conservar a fruta, impedindo a perda de água;

5) a fruta é um organismo vivo que respira e responde aos estímulos externos, como as temperaturas, pancadas e umidade, influenciando seu tempo de vida e apresentação, sendo por esse motivo que os exportadores precisam utilizar os referidos aparelhos para realizar o transporte dos frutos, mantendo suas características próprias para um determinado tempo de consumo;

6) o Acordo Internacional de Transportes - ATP estabeleceu uma regulamentação técnico-sanitária, instituída para garantir que os alimentos perecíveis cheguem preservados no mercado consumidor final, sendo que, para se garantir a conservação das frutas, sem perder sua originalidade ou higidez, o exportador precisa se adequar às exigências rigorosas do transporte de alimentos perecíveis, investindo em produtos e aparelhos modernos, sobretudo relacionados à manutenção da temperatura dos alimentos;

7) as aquisições de óleo lubrificante geram direito a crédito no regime não cumulativo das contribuições PIS/Cofins, já que são utilizados ou consumidos por tratores que efetuam o transporte das frutas da área de produção até os galpões da empresa, além de auxiliar na aplicação de inseticidas e defensivos no pomar, sendo, assim, considerados insumos indiretos, conforme soluções de consulta da Receita Federal;

8) as caixas de papelão, os *pallets*, as cantoneiras e demais itens discriminados, não retornáveis, se revelam indubitavelmente imprescindíveis para com a conservação dos produtos, tendo como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores e promovendo, assim, uma eficiente movimentação das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos contêineres, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até o destino final, conforme jurisprudência do CARF;

9) os dispêndios com os fretes pagos pelo contribuinte para transportar adubo, fertilizantes e materiais de embalagem compõem custos necessários à produção, gerando, assim, direito a crédito, independentemente de os produtos transportados serem ou não tributados pelas contribuições.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo as glosas efetuadas pela Fiscalização, inobstante ter adotado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) expresso no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins passou a 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.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, aduzindo ainda o seguinte:

a) o acórdão recorrido falta com a necessária boa-fé ao afirmar que o STJ vinculou o crédito das contribuições unicamente às despesas relacionadas ao processo produtivo, tratando-se de verdadeiro malabarismo argumentativo para continuar aplicando o entendimento reconhecidamente ilegal;

b) o direito a crédito em relação a gastos com serviços de transporte, abrangendo os aparelhos utilizados na conservação das frutas durante o transporte, encontra suporte legal no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, inexistindo vinculação desse gasto ao processo produtivo;

c) por se tratar de produtos perecíveis, o produtor/exportador não pode, simplesmente, despachar as frutas em um contêiner convencional, como um produto qualquer, posto ser fundamental garantir sua conservação, através dos referidos aparelhos, para viabilizar sua venda e consumo no exterior após dias de trajeto, via de regra marítimo; isso porque as frutas, diferentemente de alguns outros produtos agrícolas, são altamente perecíveis e por esse motivo os exportadores precisam utilizar técnicas sofisticadas para manter a qualidade do fruto transportado ao consumidor final, isto com o mínimo de perdas possível;

d) atualmente, o CARF entende que o conceito de insumo também se estende aos materiais de embalagem de produtos perecíveis;

e) a aquisição de produtos com alíquota 0 (zero) não significa não incidência ou isenção da contribuição, gerando, portanto, direito ao desconto de crédito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa (vendas no mercado externo e no mercado interno não tributadas), e, por conseguinte, se homologaram parcialmente as compensações correspondentes.

De início, deve-se registrar que, somente em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente passa a contestar a glosa de crédito nas aquisições de produtos submetidos à alíquota zero, tratando-se, portanto, de matéria preclusa, já decidida definitivamente na esfera administrativa, que não será objeto de análise neste voto.

Remanescem controvertidas nesta instância as seguintes matérias:

a) crédito na aquisição de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros, cera de polimento e óleo lubrificante;

b) crédito na aquisição de caixas de papelão, pallet marítimo, cantoneiras, sombrites, telas mosquiteiro, rede de proteção para manga, fitas, papel cristal, papel seda, selos, etiquetas e demais itens utilizados em embalagem de transporte;

c) crédito em relação a fretes pagos pelo contribuinte para transportar adubo, fertilizantes e materiais de embalagem.

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

I. Crédito. Aquisição de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros, cera de polimento e óleo lubrificante.

A Fiscalização glosou créditos relativos à aquisição de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros, cera de polimento e óleo lubrificante, por considerar tais itens como não enquadráveis no conceito de insumo por ela adotado.

O Recorrente argumenta que as frutas por ele vendidas, inclusive ao mercado externo, são organismos vivos que respiram e respondem aos estímulos externos, como as temperaturas, pancadas e umidade, influenciando seu tempo de vida e apresentação, sendo por esse motivo que os exportadores precisam utilizar os referidos aparelhos para realizar o transporte dos frutos, mantendo suas características próprias para um determinado tempo de consumo. Ainda segundo ele, o Acordo Internacional de Transportes - ATP estabeleceu uma regulamentação técnico-sanitária, instituída para garantir que os alimentos perecíveis cheguem preservados no mercado consumidor final, sendo que, para se garantir a conservação das frutas, sem perder sua originalidade ou higidez, o exportador precisa se adequar às exigências rigorosas do transporte de alimentos perecíveis, investindo em produtos e aparelhos modernos, sobretudo relacionados à manutenção da temperatura dos alimentos.

Em relação aos aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros, o Recorrente aduz que eles se destinam a reter as partículas sólidas ou líquidas em suspensão na atmosfera a fim de retardar a maturação da fruta durante a viagem no interior do contêiner.

Quanto à cera de polimento, ela é empregada extensivamente, não só para melhorar a aparência do fruto, mas também e sobretudo para conservar a fruta, impedindo a perda de água

No que tange às aquisições de óleo lubrificante, segundo o Recorrente, elas geram direito a crédito por se referirem a bem utilizado ou consumido em tratores que efetuam o transporte das frutas da área de produção até os galpões da empresa, além de auxiliar na aplicação de inseticidas e defensivos no pomar, sendo, assim, considerados insumos indiretos, conforme soluções de consulta da Receita Federal.

Daniel Bouzas Savia, especialista em controle de qualidade de alimentos, assim expôs acerca do termógrafo:

O termógrafo é um dispositivo eletrônico capaz de medir e ao mesmo tempo registrar a temperatura, oferecendo grande utilidade durante o transporte de mercadorias que devem atender a uma determinada cadeia de frio. É muito

utilizado em **contêineres em navios**, bem como em conjunto com o carregamento rodoviário em caminhões ou veículos de pequeno porte, pois é utilizado tanto no **transporte de alimentos** quanto no transporte de medicamentos que necessitam de rede de frio. Existem diversos modelos adaptáveis à duração da viagem e à frequência com que se pretende medir e registrar a temperatura, podendo-se registrar em papel num gráfico de fácil leitura ou com dados digitais que ficam armazenados em dispositivos informáticos. Em geral, são baratos e **garantem um registro adequado da constância das condições de temperatura durante o transporte**. Constituem também uma garantia para as partes envolvidas, sejam elas o produtor, o transportador ou o cliente. Na minha experiência, durante a exportação por transporte rodoviário de queijo prato de uma fábrica de processamento localizada na cidade de Paysandú (Uruguai), para a cidade de São Paulo no Brasil, a mercadoria chegava ao seu destino com um problema de alta temperatura, que afetava sua qualidade e prazo de validade. Nesse caso aconteceu que o caminhão teve problemas com seu equipamento de refrigeração e isso ficou evidenciado no registro dos 2 termógrafos localizados junto à carga. **Esse registro foi um teste consistente para fazer a reclamação correspondente à seguradora e manteve a confiança entre o produtor e o comprador**. Respeite a autoria e a continuidade da informação de qualidade, referenciando a fonte pelo hiperlink completo. O material produzido pela FoodSafetyBrazil.org é protegido pela lei 9.610/98. (do artigo: <https://foodsafetybrazil.org/importancia-do-uso-do-termografo-no-transporte-de-alimentos/> - g.n. Consulta realizada em 05/10/2021)

O Centro de Pesquisa em Alimentos assim se pronunciou sobre a cera aplicada em frutas,:

As frutas produzem uma cera natural para protegê-las, mas ela é eliminada no processo de beneficiamento após a colheita, quando passam por lavagens com detergente e cloro para eliminar os defensivos agrícolas e sujeira do campo. Por isso, **os produtores precisam repor a cera artificialmente, na forma de uma película protetora brilhosa. Além de impedir parte da perda de água, a cera também protege a fruta contra o ataque de fungos que se encontram no ambiente**. (<https://alimentossemmitos.com.br/ceras-que-dao-brilho-as-frutas-nao-sao-toxicas-e-tem-a-funcao-de-protege-las> - g.n. Consulta realizada em 05/10/2021)

Em relação aos aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros, obteve-se a seguinte informação:

O processo consiste em substituir o ar que envolve o produto que se deseja conservar ou envasar por um gás ou mistura de gases de pureza alimentar, o qual (ou os quais) ofereça(m) melhores condições para a **manutenção da qualidade física, química e microbiológica do produto**, por um período de tempo maior. Tal processo pode aumentar ainda a resistência mecânica das embalagens. (https://ambientes.ambientebrasil.com.br/energia/gases/aplicacao_de_gases_em_transporte_de_alimentos.html - g.n. Consulta realizada em 05/10/2021)

Verifica-se dos excertos supra, bem como das informações constantes do Termo de Verificação Fiscal e dos recursos do Recorrente, que se está diante de equipamentos utilizados na conservação de produtos alimentícios durante o seu transporte em operações de venda nos mercados interno e externo.

Sobre essa matéria, transcrevem-se os seguintes excertos:

O “**Acordo sobre transportes internacionais de mercadorias perecíveis** e sobre veículos especiais utilizados neste transporte” (ATP) foi assinado em Genebra em 01-09-1970 tendo em vista **garantir ao consumidor final que os alimentos cheguem em condições higiénicas adequadas**. O referido acordo é uma regulamentação técnico-

sanitária que **estabelece como se devem transportar os alimentos perecíveis**, especifica os requisitos que os veículos especiais que os transportam devem cumprir e estabelece os procedimentos de controlo necessários para garantir o seu cumprimento. (<https://www.tatomafrío.com/pt/acordo-sobre-transportes-internacionais-de-mercadorias-pereciveis-atp>. g.n. Consulta realizada em 05/10/2021)

(...)

O **transporte internacional de produtos alimentares perecíveis só pode ser realizado por quem possua um Certificado ATP**, de acordo com acordo relativo a transportes internacionais de produtos alimentares e aos equipamentos especializados a utilizar nesses transportes (ATP)

A **obtenção de certificado ATP é obrigatória para os veículos que realizam transportes internacionais de produtos alimentares perecíveis**, e também para os veículos que realizam transportes desses produtos exclusivamente no território nacional se a respetiva largura for superior a 2.55 m (podendo, no caso de ser obtido o certificado ATP, atingir 2.60m).

Para a realização de transportes nacionais nos casos de veículos cuja largura não exceda 2.55 m, a certificação ATP tem atualmente carácter voluntário.

Cabe ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres (IMTT -www.imtt.pt), assegurar o cumprimento da regulamentação relativa aos equipamentos utilizados em veículos de transporte de produtos alimentares perecíveis. (<https://www.asae.gov.pt/perguntas-frequentes1/transporte-internacional-de-alimentos-pereciveis.aspx>. g.n. Consulta em 05/10/2021)

Verifica-se que a conservação de alimentos durante o transporte é matéria regulamentada internacionalmente, razão pela qual as medidas tomadas pelas empresas que atuam no setor se mostram não apenas essenciais mas imprescindíveis, sob pena de se inviabilizar o negócio, pois se está diante de produtos perecíveis que afetam diretamente a saúde humana.

A compreensão acerca da inclusão de tais produtos no bojo da operação de armazenagem pode ser extraída do seguinte texto:

Nas empresas modernas, que sempre estão em busca de redução de estoques, **soluções em armazenagem de alimentos pode ser um ponto de extrema garantia da qualidade dos alimentos**. E o fator “tempo”, passa a ser um dos principais elementos da cadeia de distribuição. **Os alimentos perdem sua originalidade geralmente dentro do processo logístico praticado pela empresas, durante a armazenagem, movimentação dos itens e durante o transporte dos mesmos**. A logística precisa agregar mais valor ao produto em todos os processos, contudo isso se torna difícil, quando chega ao cliente e o produto não consegue atender as suas necessidades. **Na logística de alimentos perecíveis, a diferença entre um bom alimento e um perfeito, é a habilidade de se resolver os gargalos do processo da cadeia de distribuição que prejudicam seu desempenho**. A necessidade de desenvolver centros de distribuição (CD), próximos aos grandes centros de consumo, é de grande importância para as empresas do setor alimentício, devido à grande sazonalidade dos produtos. Os alimentos em geral, precisam sempre estar à disposição, e próximo da demanda das grandes praças de consumo, ou seja, perto do consumidor final. Neste momento a cadeia de distribuição entra com grande valor relacionado à sua complexa função, tempo e o lugar, em busca do atendimento perfeito. Mas o problema maior está geralmente na sua produção, se as empresas conseguissem entrar em um processo produtivo enxuto, que engloba vários fatores, consistindo em reduzir falhas e desperdícios durante a produção dos alimentos, elas conseguiriam maximizar os desperdícios durante toda a cadeia de distribuição.

(<https://www.solucoestransportes.com.br/blog/a-percebibilidade-como-fator-critico-na-logistica-de-distribuicao-de-alimentos/> g.n. Consulta em 05/10/2021)

Diante do exposto e tendo em vista a regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003¹, reverterem-se as glosas de créditos relativos às aquisições de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros e cera polimento, observados os demais requisitos da lei e desde que tais produtos não tenham vida útil superior a um ano.

Quanto ao óleo lubrificante consumido em tratores que efetuam o transporte das frutas da área de produção até os galpões da empresa, sendo usados ainda na aplicação de inseticidas e defensivos no pomar, trata-se de item cujo direito ao desconto de crédito encontra-se previsto expressamente no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003², dado seu uso no contexto do processo produtivo.

Esta turma julgadora já decidiu sobre essa matéria nos seguintes termos:

CRÉDITO. TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E PRODUTOS ACABADOS. PROCESSO PRODUTIVO. OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Por se inserir no contexto do processo produtivo ou em operação de venda, enseja direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte, em veículos próprios, de matérias primas, bens em produção ou bens prontos para venda, independentemente de se tratar de transporte entre estabelecimentos ou no interior do parque produtivo, mas desde que observados os demais requisitos da lei e se encontrar devidamente comprovada com documentação hábil e idônea. (Acórdão nº 3201-009.150, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 27/08/2021)

(...)

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e de produtos acabados, por serem tais serviços essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e comercialização. (Acórdão nº 3201-008.620, rel. Paulo Roberto Duarte Moreira, j. 21/06/2021)

II. Crédito. Embalagem de transporte.

O Recorrente pleiteia o direito ao desconto de crédito em relação às aquisições de caixas de papelão, pallets, cantoneiras e demais itens utilizados em embalagem de transporte. Segundo ele, tais itens se revelam imprescindíveis à conservação dos produtos, tendo como

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

² 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;

finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, promovendo, assim, uma eficiente movimentação das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos contêineres, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até o destino final.

Trata-se de matéria também já enfrentada no CARF, conforme se verifica dos trechos de ementa a seguir transcritos:

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (Acórdão nº 3302-011.391, rel. Denise Madalena Green, j. 28/07/2021)

(...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3302-011.168, rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho, j. 22/06/2021)

(...)

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito. (Acórdão nº 3201-005.563, rel. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

Nesse sentido, reverterem-se as glosas relativas às aquisições de material de embalagem, observados os demais requisitos da lei.

III. Crédito. Fretes.

O Recorrente pleiteia o direito ao desconto de crédito em relação aos fretes por ele pagos para transportar adubos, fertilizantes e material de embalagem.

Trata-se de serviços essenciais ao processo produtivo, independentemente da tributação ou não dos bens transportados, cujo desconto de crédito encontra respaldo no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003³, conforme jurisprudência deste Colegiado:

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos. (Acórdão nº 3201-008.498, rel. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, j. 27/05/2021)

(...)

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU COM APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os serviços de transporte utilizados na aquisição de insumos, apesar de integrarem o custo de aquisição dos bens adquiridos, possuem análise autônoma, sendo possível o desconto de créditos dada a sua essencialidade ao processo produtivo. (Acórdão nº 3402-008.165, rel. Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, j. 23/03/2021)

Revertem-se, também, as glosas relativas aos fretes, observados os demais requisitos da lei.

IV. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer de parte do recurso voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens:

a) aquisições de termógrafo, aparelhos de filtrar gases e seus respectivos filtros e cera polimento, desde que tais produtos não tenham vida útil superior a um ano;

b) aquisições de óleo lubrificante;

c) aquisições de caixas de papelão, pallets, cantoneiras e demais itens utilizados em embalagem de transporte de frutas;

d) dispêndios com fretes no transporte de adubo, fertilizantes e materiais de embalagem.

É o voto.

³ 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;

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis