



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.903323/2012-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.345 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UGBP - PRODUCAO E EXPORTACAO LTDA

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

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

CRÉDITOS. GASTOS COM EMBALAGEM PARA
ACONDICIONAMENTO PARA O TRANSPORTE DE PRODUTOS.
FRUTAS FRESCAS (MAMÃO). POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para acondicionamento e transporte dos produtos produzidos pelo Contribuinte (frutas - mamão), quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, 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 9303-012.337, de 17 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10783.903310/2012-13, 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 interpostos pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada em Acórdão, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

O presente processo versa sobre créditos na apuração da contribuição no regime não cumulativo sobre embalagens de transporte, inclusive o frete dos seus componentes, incluindo os termógrafos que a compõem.

Por bem retratar os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto, como se transcrito fosse, o relatório que integra o acórdão da decisão de primeira instância, constante dos autos.

A decisão do órgão julgador de primeira instância encontra-se assim fundamentado, conforme extrai-se da ementa do acórdão proferido:

- i. Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.
- ii. A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade das normas.

O Recurso Voluntário reiterou os argumentos já trazidos, bem como apresentou algumas especificidades acerca da embalagem de transporte de que trata a controvérsia.

O processo veio ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e, consubstanciada em Acórdão, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Na decisão a Turma decidiu por aplicar o conceito de insumos, baseado no RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo e do Parecer Normativo RFB nº 5, de 2018, ao qual **reconhece** que 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, o que inclui os termógrafos, bem como os fretes dos referidos bens (materiais de embalagem incluindo os termógrafos), são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificada do Acórdão, a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os **gastos com embalagens de transporte de produtos acabados**”.

Apresenta como paradigma o Acórdão nº 9303-007.845, de 2019, argumentando que, no **Acórdão recorrido**, assentou que no âmbito do regime não cumulativo, independente de

serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições.

No Acórdão indicado como **paradigma** nº 9303-007.845, de 22/01/2019, a Turma entendeu que as embalagens que não se incorporam ao produto não podem ser considerados insumos, conforme interpretação dos itens 55 e 56 do P N Cosit/RFB nº 5, de 2018, eis que se trata de gastos realizados após a finalização do processo produtivo.

Assim, no Exame de Admissibilidade, concluiu-se que, cotejando os arestos confrontados, há entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos sobre os gastos com Embalagens para transporte. E efetivamente o dissídio se constata, na medida em que, em sentido oposto ao da decisão recorrida, os acórdãos paradigmáticos rejeitaram a possibilidade de tomada de créditos sobre gastos realizados depois da conclusão do processo produtivo.

E, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Regularmente notificada do Acórdão e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões, requerendo que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não seja conhecido e, caso assim não se entenda, que seja negado provimento e mantido o Acórdão recorrido quanto à matéria em debate.

Alega que o Acórdão apontado como paradigma e os argumentos contrariam o entendimento fixado pelo STJ no REsp 1.221.170, o que determina a aplicação do art. 67, § 12 do RICARF, não podendo ser admitido o recurso da Fazenda Nacional. E que os gastos com embalagem para acondicionamento são necessários e imprescindíveis, sendo utilizados para armazenamento e o transporte dos produtos (frutas frescas).

Observação

No Despacho de Admissibilidade do REsp, o Presidente da Câmara informa que, “Nos termos do §3º do art. 47, do Anexo II do RI-CARF, o presente processo deverá ser indicado para a pauta de julgamento da 3ª Turma da CSRF em conjunto dos demais processos que lhe são repetitivos (nºs 10783903311/2012-68, 10783903313/2012-57, 10783903314/2012-00, 10783903318/2012-80, 10783903319/2012-24, 10783903320/2012-59, 10783903321/2012-01, 10783903323/2012-92, 10783903324/2012-37, 10783912079/2012-59, 10783912080/2012-83, 10783912081/2012-28), aplicando-se-lhes o mesmo resultado de julgamento”.

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 Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de 01/06/2020 às fls. 226/229, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento. Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado seu seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referente à matéria provida. Isto porque alega que o Acórdão apontado como paradigma contrariam o entendimento fixado pelo STJ no REsp 1.221.170, razão pela qual não se comprova a divergência suscitada no Recurso Especial interposto.

Pois bem. No Despacho de Admissibilidade, restou deferido o seguimento do apelo quanto a tomada de créditos da COFINS, regime não cumulativo, sobre os **gastos com embalagens de transporte de produtos acabados**. Objetivando comprovar a divergência, a Fazenda Nacional indicou como paradigma o Acórdão nº 9303-007.845, de 22/01/2019.

Na ementa do **Acórdão recorrido** restou assentado que:

“CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, **os materiais de embalagem** utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições”.

De outro lado, na **decisão paradigma**, entendeu que **as embalagens** que não se incorporam ao produto não podem ser considerados insumos, conforme interpretação dos §§ 55 e 56 do **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5**, de 17 de dezembro de 2018.

Em suas contrarrazões, o Contribuinte alega que o Recurso Especial não dever ser conhecido pelo fato de “(...) *resta evidente que o Acórdão apontado como paradigma e os próprios argumentos da Recorrente contrariam flagrantemente o entendimento fixado pelo STJ no amplamente citado REsp 1.221.170, o que determina a aplicação do art. 67, §12 do RICARF, não podendo ser admitido o recurso da Fazenda*”.

No entanto, não assiste razão à Contribuinte, uma vez que no recorrido, o Relator deixa consignado que, “(...) Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, **no REsp 1.221.170/PR**, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, onde decidiu que para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, (...). Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa: (...)” Ao final, conclui que “atualmente o conceito de insumo diz respeito à essencialidade e relevância do bem para o processo produtivo”, observando o que definiu o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018.

Isto posto, cotejando os arestos confrontados (recorrido e paradigma), resta claro que há entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos de COFINS, não cumulativa, sobre os gastos com embalagens para transporte dos produtos produzidos.

Desta forma conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A questão central prende-se à definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa da COFINS. Assim, 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.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à matéria: “tomada de créditos das contribuições sociais (COFINS), não cumulativas, sobre os **gastos com embalagens de transporte de produtos acabados (frutas, mamão e o gengibre)**”.

Na decisão recorrida, a Turma assentou que no âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos das contribuições.

De outro lado, a Fazenda Nacional entende que a decisão foi equivocada na interpretação da Lei nesse quesito e requer que seja restabelecido as glosas relativas aos gastos com as embalagens de acondicionamento e transporte dos produtos, já que, para ela, esse tipo de embalagem não se incorpora ao produto.

Primeiramente, cabe informar que na Cláusula 3, do Contrato Social da empresa extraímos o seu objeto social, fl. 33. “*O objeto da sociedade é a exploração das seguintes atividades: O comércio, no país e no exterior, **de frutas, raízes, condimentos, hortaliças e cereais**; A exploração da agricultura em geral, explorando as culturas agrícolas temporárias e/ou permanentes, **especialmente a fruticultura**”.*

Pois bem. Verifica-se no Relatório Fiscal de fls. 68/76, que a Fiscalização informa que a glosa **com relação aos gastos com as embalagens** se destinam ao acondicionamento para o transporte do produtos (furtas frescas - mamão). Confira-se trechos:

“23. O contribuinte considerou como base para cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, **às aquisições de:** 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). **Tais materiais destinam-se à movimentação, armazenagem e transporte de produtos,** portanto, não geram direito ao crédito da contribuição da Cofins não-cumulativa.

24. O mesmo ocorrendo com **as caixas de madeira** de 7 kg, 15 kg, 20 kg que não possuem qualquer acabamento especial ou rotulagem de função promocional que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado ou da perfeição do seu acabamento, **servindo apenas para acondicionar o mamão para o transporte,** conforme informado pelo contribuinte (as fotos das embalagens encontram-se no anexo I deste relatório).

25. De igual forma o frete na operação de compra dos materiais (termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios), **destinados exclusivamente para transporte do mamão,** também não geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, sendo assim, os referidos valores também foram glosados”. (Grifei)

O Contribuinte, em seus recursos e em suas contrarrazões informa que, fl. 247 “*(...) os materiais adquiridos e cujos créditos foram glosados são empregados **por exigência da legislação fitossanitária e utilizados para apresentação, acondicionamento e***

conservação das propriedades dos alimentos. Sem esses materiais seria inviável a atividade da Recorrida”.

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 produto (perecível) 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 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 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.

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