



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.000027/2010-12  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.069 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 22 de outubro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
AGRICOLA FRAIBURGO S/A

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com Embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, 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.

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE. POSSIBILIDADE.

No caso, conforme a decisão dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, devem ser reconhecidos os créditos relativos a despesas de Depreciação, exclusivamente em relação a “Carretão com rolete”, por ser um Equipamento considerado essencial e relevante e ligado diretamente ao processo fabril do Contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do cálculo pelo método de Rateio Proporcional previsto para a apuração de créditos da COFINS, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito de depreciação exclusivamente em relação ao equipamento “Carretão com rolete”. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 9303-012.062, de 22 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10925.000016/2010-24, 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 Ceconello 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 n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Tratam-se de Recursos Especial de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada em Acórdão, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte.

Em síntese, o Pedido de Ressarcimento – PER pleiteia crédito de COFINS, apurados sob o regime da não cumulatividade, decorrentes das operações da interessada com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do trimestre, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações.

O Acórdão da turma julgadora de primeira instância está, em síntese, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE  
CREDITAMENTO.**

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.**

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, geram direito a crédito, os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que tais bens estejam diretamente associados à prestação de serviços ou ao processo produtivo de bem destinado à venda.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EMBALAGENS.**

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, as embalagens incorporadas ao produto destinado à venda, durante o seu processo de industrialização.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.**

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, os combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos diretamente utilizados na prestação de serviços ou produção de bem destinado à venda.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.**

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.**

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

Inconformada, a Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, reforçando boa parte dos argumentos apresentados na primeira instância e fazendo os seguintes pedidos: a) que seja acolhido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO; b) a alteração/reforma da decisão recorrida e deferimento total dos créditos apurados e pleiteados, objeto do Pedido de Ressarcimento e que seja alterado/reformado o Despacho Decisório e alterar o valor deferido para o valor pleiteado; c) a homologação total pleiteada, correspondente à Declaração de Compensação apresentada, com o deferimento das compensações efetuadas, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário e declarando extintos os créditos tributários pela compensação, meio lícito previsto no artigo 156, do CTN.

A Turma julgadora deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os gastos com: **a)** Embalagens; **b)** Serviços Utilizados com Insumos (Fretes); **c)** Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos; e **d)** Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da Recorrente). Nessa decisão, a Turma julgadora assentou em sua ementa, que:

a) conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp Nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o Carf, na aplicação da legislação de PIS/COFINS o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade e, ii) relevância;

b) pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação;

c) as Embalagens de transporte de maçãs, pelas suas próprias peculiaridades, necessitam de um acondicionamento especial para fins de transporte de modo que os produtos não sofram nenhum perecimento no percurso entre a unidade produtiva e o seu destino. tendo em vista esta essencialidade e, tais embalagens são passíveis de creditamento na sistemática da não-cumulatividade da contribuição;

d) despesa com transporte: é possível o creditamento das despesas de transporte de maçã do pomar até a sede, onde será armazenada, por empresa que tenha por atividade a produção agrícola;

e) é possível o creditamento com as despesas de aquisição de pneus de tratores e/ou outros tipos de máquinas agrícolas, empresa que tenha por atividade a produção agrícola;

f) contrato de arrendamento mercantil: conforme o entendimento há muito pacificado pelo STJ, a cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil. conforme a atual tendência do CARF.

f) método de rateio proporcional para atribuição de créditos: o percentual a ser estabelecido referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade;

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, apontando divergência com a matéria: **Direito de crédito calculado sobre material de Embalagens para transportes.**

Objetivando comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão n.º 9303-007.845, alegando as seguintes razões:

- no **Acórdão recorrido** a Turma entendeu permitir o crédito sobre caixas e outros materiais utilizados para transporte de produtos finais (maçãs). “(...) *as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade*”.

- enquanto que no **Acórdão paradigma**, a Turma entendeu que, quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, de acordo com os parágrafos 55 e 56 do Parecer Cosit n.º 5, de 2018, essas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos.

Assim, no Exame de Admissibilidade, restou assentado que, ambos os arestos tratam de embalagens utilizadas no transportes de produtos acabados e na comparação entre o Acórdão recorrido e o paradigma demonstra claro dissídio jurisprudencial quanto à matéria suscitada, justificando-se portanto, o reexame da matéria em sede de Recurso Especial.

Isto posto, sobreveio Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, exarado pelo Presidente da Câmara, que **deu seguimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Contrarrazões do Contribuinte

Cientificada do Acórdão e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que teve seu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões, requerendo que, em relação às Embalagens, que não seja dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional por não haver sido comprovado a divergência, e que não se admita a reforma nesse quesito; ou, mesmo na eventualidade de seguimento ao Recurso Especial interposto que lhe seja negado provimento, pelas razões expendidas na referida petição.

### Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão, o Contribuinte apresentou Recurso Especial, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **Matéria 1:** Direito de crédito - regime não-cumulativo: Depreciação sobre máquinas e equipamentos (Carretão com rolete); **Matéria 2:** Direito de crédito – Despesas com Formação de pomares; e **Matéria 3:** Cálculo do Rateio Proporcional de receitas vinculadas ao mercado externo.

Para comprovar as divergências indicou como paradigmas os Acórdãos n.ºs 3301-003.069, 3401-005.028 e 3401-001.692. Passa-se ao exame delas.

**a) Matéria 1:** Direito de crédito: Depreciação sobre máquinas e equipamentos (Carretão com rolete).

Para comprovar a divergência, apresenta como paradigmas os Acórdãos n.ºs 3301-003.069 e 3401-005.028, argumentando que:

- no **Acórdão recorrido**, no voto condutor, consignou que “Sobre este tópico, entendo que faltam elementos de prova robustos para reverter as glosas dos bens do ativo imobilizado. Os argumentos são genéricos sem o detalhamento necessário para reverter as glosas. Diante do exposto, utilizo as razões de decidir do julgador de primeira instância para negar o pedido.”

Importa registrar, que os paradigmas tratam da mesma Contribuinte e contribuições, diferindo-se quanto ao período de apuração. No **paradigma** n.º 3401-005.028, de outro modo, reconhece o direito em foco especificando os Ativos imobilizados reconhecidos.

Verifica-se que o bem do Ativo imobilizado “*carretão com rolete*” está em apreciação por ambas as decisões comparadas, e com resultado diferente. O paradigma considerou a pertinência de tal bem ao processo produtivo apenas com base sua descrição, prescindindo, nesse ponto, de outras provas, diferentemente do Acórdão recorrido, que, como visto, não reconheceu o direito por ausência probatória quanto à pertinência do bem ao processo produtivo.

Assim, no Exame de Admissibilidade do RE, chegou-se a conclusão que, por se tratar de resultado diferente acerca do mesmo tipo de bem do Ativo imobilizado, da mesma empresa, seria desarrazoado concluir outra coisa senão **pela existência de divergência e admitir a matéria 1**. Cabe especificar, não obstante, que a divergência demonstrada se refere apenas ao “*carretão com rolete*”. Já, com relação ao paradigma n.º 3301-003.069, o mesmo não comprova a divergência.

**b) Matéria 2:** Direito de crédito – Despesas com Formação de pomares

Já em relação à **matéria 2**, quando do Exame de Admissibilidade do RE, entendeu que o **paradigma** apresentado para a matéria, Acórdão n.º 3401-005.028, pela própria transcrição da Contribuinte, não apreciou a matéria, porque o direito já havia sido reconhecido pela DRJ. Desse modo, não há conteúdo decisório em relação a esse insumo, no que se refere ao direito. Tratou-se de decisão de fundo processual, e não de mérito e, portanto, **não foi admitida**.

**c) Matéria 3:** Cálculo do Rateio Proporcional de receitas vinculadas ao mercado externo

Apresenta como paradigmas os Acórdãos n.ºs 3301-003.069 e 3401-001.692, argumentando que:

No **Acórdão recorrido**, a Turma entendeu que a aplicação do rateio proporcional é prevista pela legislação e foi corretamente aplicada pela autoridade administrativa. A Recorrente não esclarece os possíveis prejuízos advindos deste rateio. A falta de esclarecimentos faz concluir pela lisura do rateio proporcional e negou provimento ao recurso.

Nos **paradigmas**, a Turma entende por afasta a alegação da Fiscalização de que a apuração do rateio proporcional destinado à segregação dos créditos relativos às operações de exportação dos créditos relativos às operações no mercado interno estaria incorreta.

No Exame de Admissibilidade, chegou-se a conclusão que, embora a Contribuinte não se detenha a demonstrar que o cálculo no presente caso e nos paradigmas foram feitos do mesmo modo, é de todo razoável considerar que sim, porque se trata da mesma empresa. Assim, em vista no resultado diferente para o mesmo cálculo, o Recurso Especial, nesta parte, deve ter seguimento.

Isto posto, sobreveio o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – exarado pelo Presidente da Câmara, que **deu seguimento parcial** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, somente quanto as matérias: **Matéria 1:** Direito de crédito: Depreciação sobre máquinas e equipamentos (Carretão com rolete); e **Matéria 3:** Cálculo do Rateio Proporcional de receitas vinculadas ao mercado externo.

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Cientificada do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e do Despacho que lhe deu seguimento parcial, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, requerendo que seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, caso não seja esse o entendimento da Turma, que seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se, no ponto em que questionado, o Acórdão proferido.

Quanto ao não conhecimento, aduz que “(...) **Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso**”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo 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:

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

#### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

##### **Conhecimento**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, - 2ª Câmara, de 11/05/2020 (fls. 2.147/2.150), exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela 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 no recurso. Isto porque alega que, não houve a demonstração da semelhança de situações fáticas, 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 à matéria: “**Direito de crédito calculado sobre material de Embalagens para transportes.**” Objetivando comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão n.º 9303-007.845, de 22/01/2019. Passo, então, a analisar os questionamentos feitos pelo Sujeito Passivo.

Primeiramente resalto que ambos os arestos tratam de Embalagens utilizadas no transportes de produtos acabados.

Início, transcrevendo abaixo, trechos das razões adotadas pela Turma julgadora no Acórdão recorrido (voto condutor - fl. 2.126):

“Diante da documentação juntada aos autos, bem como das explicações fornecidas acerca da cadeia produtiva, **entendo as embalagens dão direito ao crédito.**

(...).

Logo, as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade”.

De outro lado, o **paradigma**, por seu voto condutor na matéria, assim expressa:

“Por fim, **quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto**, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

(...).

Portanto, a glosa do crédito relativo a esse valor. Pelo exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria”.

No caso, os dois Acórdãos comparados, se reportam a material de Embalagem utilizadas no transportes de produtos mas tiveram decisões diferentes.

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 e da COFINS, decorrente do julgado no REsp n.º 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 em relação à seguinte matéria: **Direito de crédito calculado sobre material de Embalagens para transportes.**

Neste caso, conforme relatado, a empresa é **produtora de maçã** (fruta fresca). Informa no Recurso Voluntário, que as Embalagens utilizadas pela Agrícola Fraiburgo não são embalagens apenas de transportes, mas de apresentação, e são incorporadas durante o processo produtivo. Ressalta que as maçãs, após colhida, é embalada, mas não

simplesmente para o transporte, onde a maçã vai em embalagens de 2; 4,5; 9; 13; 18, e em alguns casos, 20kg. A maçã pode ter selo, guardanapo, rede, ou embaladas em sacos ou sacolas plásticas, conforme se denota nas fotos que já integraram os autos.

Assim, a atividade de produção da Maçã é composta de diversas etapas no processo produtivo, sendo todas essenciais para que o produto final chegue até o consumidor, de acordo normas de qualidade, saúde e segurança alimentar.

Nessa parte, o Voto condutor do Acórdão recorrido, assentou que “As embalagens utilizadas pela Recorrente possuem tanto a função de transporte como de apresentação do produto. Da leitura da peça recursal noto que as Embalagens são necessárias tanto para o transporte quanto para venda ao consumidor”.

No entanto, a Fazenda Nacional, alega no recurso que considera-se inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte.

Importa salientar que os referidos gastos, conforme informa a Contribuinte às fls. 2064/2107), “(...) que nas linhas de produção as frutas receberão bandejas (recipiente de papelão na qual as frutas são dispersas uma a uma, que protegem a fruta, inclusive na prateleira), correspondentes ao calibre embalado. As bandejas são colocadas em caixas de papelão com capacidade para 18 kg (fundo padrão foto 30, folha 31 deste dossiê), assim que a caixa estiver completa será colocada em umas esteiras onde recebem o plástico bolha que protege os frutos e em seguida as caixas serão tampadas. Para cada categoria existe uma tampa com marcas diferentes, em virtude dos diferentes perfis de fruta (vide fotos 18, 19, 20, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 e 34). Uma caixa de maçã é composta de uma tampa (com a marca da fruta) e um fundo, além de serem necessárias bandejas dentro dela, onde estarão dispostos os frutos, plástico bolha, guardanapo ou rede, selo, etc”.

Conforme demonstrado pelo Contribuinte, são utilizados para o “acondicionamento, proteção, amarração e separação das frutas” (Maçãs), sendo estes gastos com os materiais de embalagem necessários para a proteção do produto, garantindo a integridade deste até a chegada ao cliente.

Pois bem. Essa matéria já foi recentemente objeto de análise perante esta 3ª Turma da CSRF, no **Acórdão 9303-010.246**, de 11/03/2020 (PAF n.º 10925.002968/2007-87), de relatoria do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*, quando concluímos que os custos/despesas incorridos com produtos utilizados 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 n.º 10.833/2003 que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, vigente à época dos fatos geradores do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento de créditos:

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

(...).

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata

o art. 2º da Lei 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”.

Ressalte-se que, no presente caso, o Objeto Social principal da **Agrícola Fraiburgo S/A**, conforme o Estatuto Social da empresa, é o cultivo de macieiras para a **produção de Maçã** (fruta fresca), que não sofre a incidência de COFINS nas operações com o mercado interno e externo. Especificamente, os custos/despesas discutidos neste tópico, trata-se apenas das “Embalagens utilizadas para transporte dos seus produtos”, levando-

se em consideração que sem as embalagens as frutas perderiam suas características, principalmente na conservação e na qualidade dos produtos industrializados.

O próprio STJ reconheceu o direito aos créditos sobre Embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, ao apreciar o REsp 1.125.253, abaixo transcrito:

*“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

*1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.*

*2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”*

E foi nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma decidiu nos Acórdãos n.ºs 9303-010.011, 9303-010.012 e 9303-010.108, de 11/02/2020 e 9303-010.448, de 17/06/2020.

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 às “aquisições de embalagens” utilizadas no transporte e de apresentação (efeitos promocionais) do produtos (frutas frescas - maçãs), que serão utilizados na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos.

Pelo exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

#### **Conhecimento**

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – 2ª Câmara da Terceira Seção de 14/07/2020 (fls. 2.304/2.313), exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado seu seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referente à matéria provida no recurso. Isto porque alega que, não houve a demonstração da semelhança de situações fáticas, razão pela qual não se comprova a divergência suscitada no Recurso Especial interposto.

No Despacho de Admissibilidade, restou deferido o seguimento parcial do apelo somente quanto às matérias: **1:** Direito de crédito: Depreciação sobre máquinas e equipamentos (Carretão com rolete); e, **2:** Cálculo do Rateio Proporcional de receitas vinculadas ao mercado externo.

Para a matéria 1, (depreciação sobre máquinas e equipamentos), apresenta como paradigmas os Acórdãos 3301-003.069, de 25/08/2016 e 3401-005.028, de 21/05/2018, destacando-se que ambos são da própria empresa Agrícola Fraiburgo S/A, tratando das mesmas contribuições, diferindo-se quanto ao período de apuração.

Nessa matéria, o Acórdão recorrido, informa que conforme consta no anexo IV do Despacho Decisório em questão, alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: **carretão c/ rolete** (transporte maçãs), (...), e assentou que, (fl. 2.132): *“Sobre este tópico, entendo que faltam elementos de prova robustos para reverter as glosas dos bens do ativo imobilizado. Os argumentos são genéricos sem o detalhamento necessário para reverter as glosas. Diante do exposto, utilizo as razões de decidir do julgador de primeira instância para negar o pedido. (...) Assim, a ausência de maiores informações acerca da forma e do local de uso destes bens, inviabiliza a aferição inequívoca de suas naturezas e de suas conexões com a atividade produtiva da contribuinte stricto sensu e, por extensão, o reconhecimento do direito ao crédito relativo a suas depreciações”*.

No paradigma n.º 3301-003.069 (embora reanalisado pelo **Acórdão 9303-010.120**, de 11/02/2020, não foi reformado nesta matéria), definiu em sua ementa que, “Para fins de apuração de crédito do PIS e da Cofins não-cumulativa, adota-se a interpretação intermediária construída neste CARF especificamente no que tange a tais contribuições, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise da essencialidade da despesa para o auferimento da receita. **Nesse contexto, no caso concreto analisado, há de ser reconhecido o direito ao crédito relativo às despesas com (...); (d) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.**”

Neste caso, no meu sentir, não restou caracterizado que os casos comparados (recorrido e paradigma) tinham os mesmos elementos de prova e, se se tratavam dos mesmos ativos imobilizados. Considerando que a motivação do recorrido, nessa matéria, foi quanto ao aspecto probatório, caberia ao Contribuinte demonstração da semelhança das provas e, sem essa demonstração, de fato, o paradigma não instaura divergência.

Por outro lado, o paradigma 3401-005.028, de 2018 (da própria Contribuinte), no Voto condutor, restou consignado conforme trechos abaixo reproduzidos:

“(...) Razão assiste à Recorrente, mas no tocante ao que esta trouxe no seu recurso, exclusivamente em relação a carretão com rolete e a registrador eletrônico de temperatura, vez que ligados diretamente ao processo produtivo”.

“No caso dos autos devem ser reconhecidos os créditos relativos (...), e relativos a despesas de depreciação, exclusivamente **em relação a carretão com rolete** e a registrador eletrônico de temperatura; e (...).”

Constata-se que o bem (ativo imobilizado) “*carretão com rolete*” está em apreciação por ambas as decisões comparadas, e com resultado diferente. O paradigma considerou a pertinência de tal bem ao processo produtivo apenas com base sua descrição, prescindindo, nesse ponto, de outras provas, diferentemente do Acórdão recorrido, que, como visto, não reconheceu o direito por ausência probatória quanto à pertinência do bem ao processo produtivo. Por se tratar de resultado diferente acerca do mesmo tipo de bem (do ativo imobilizado), e da mesma empresa, seria desarrazoado concluir outra coisa senão pela existência de divergência.

Portanto, o paradigma n.º 3401-005.028, de 21/05/2018, comprova divergência suscitada e, portanto, conheço do Recurso Especial referente ao “carretão com rolete”.

Quanto à matéria 2 (Cálculo do Rateio Proporcional de receitas vinculadas ao mercado externo), apresenta como paradigmas os Acórdãos 3301-003.069, de 25/08/2016 (embora reanalisado pelo **Acórdão 9303-010.120**, de 11/02/2020, não foi reformado nesta matéria) e 3401-001.692, de 14/02/2012 (reformado pelo Acórdão n.º 9303-005.531, de 16/08/2017, não alterando sobre a matéria aqui tratada), destacando-se que ambos são da própria empresa Agrícola Fraiburgo S/A, tratando das mesmas contribuições, diferindo-se quanto ao período de apuração.

No Acórdão recorrido considerou que “a aplicação do Rateio Proporcional é prevista pela legislação e foi corretamente aplicada pela autoridade administrativa. A Recorrente não apresenta argumentos questionando os percentuais de Rateio Proporcional aplicados. Tão pouco esclarece os possíveis prejuízos advindos deste rateio. A falta de argumentos e esclarecimentos me faz concluir pela lisura do rateio proporcional”.

É bem verdade que, em seu recurso especial, o sujeito passivo SP não especifica qual seria o critério que ele entende necessário, o que poderia levar ao não conhecimento do RESP, por inépcia do pedido e, conseqüentemente, falta de interesse recursal. Todavia, como os paradigmas são do mesmo contribuinte e a matéria enfrentada é a mesma, qual seja, o critério de rateio, passo à análise dos paradigmas.

O paradigma n.º 3301-003.069, de 2016, decidiu que: “(...) *por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a alegação da fiscalização de que a apuração do rateio proporcional destinado à segregação dos créditos relativos às operações de exportação dos créditos relativos às operações no mercado interno estaria incorreta*”. E, ainda confira-se abaixo a ementa do paradigma n.º 3401-001.692, de 2012:

NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS COMUNS ENTRE AS RECEITAS NO MERCADO INTERNO E AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE OUTRAS RECEITAS.

Ressalta-se que muito embora no especial do Contribuinte não se deteve a demonstrar que o cálculo no recorrido e nos paradigmas foram feitos do mesmo modo, é de todo razoável considerar que sim, porque se trata da mesma empresa (Agrícola Fraiburgo). Assim, em vista no resultado diferente para o mesmo cálculo da mesma empresa, o Recurso Especial, nesta matéria, deve ser conhecido. Conheço, portanto, o Recurso Especial nesta matéria.

**1: Direito de crédito: *Depreciação sobre máquinas e equipamentos (Carretão com rolete)***

O recorrido entendeu que faltam elementos de prova robustos (que o bem é utilizado no processo fabril) para reverter as glosas dos bens do Ativo imobilizado.

Na decisão DRJ resta consignado que, tendo em vista a compreensão do processo produtivo, a Fiscalização entendeu no Despacho Decisório que existem diversos bens do Ativo que não são utilizados na produção de bens destinados à venda. Veja-se trecho, fl. 1.933:

*Entretanto, com base na memória de cálculo apresentada foram descritos diversos bens do ativo que não são utilizados na produção de bens destinados à venda. Seguem alguns exemplos de bens glosados do Anexo IV, agrupados de forma a facilitar a análise:*

*a). área de armazenagem interna e movimentação: carro transpallets, **carretão com rolete**, registrador eletrônico de temperatura; (...)*”.

Verifica-se que esse Equipamento encontra-se localizado na área de armazenagem interna e movimentação e é utilizado para o transporte dos produtos (Maçãs).

Essa mesma matéria foi recentemente discutida no PAF n.º 10.925.000009/2010-22 (também da empresa Agrícola Fraiburgo), que foi prolatado o Acórdão n.º 9303-010.108, de 11/02/2020 e, no que concerne a esta matéria, restou decidido da seguinte forma:

“Quanto à Depreciação sobre **carretão com rolete** e registrador eletrônico de temperatura, entendo que não assiste razão a Fazenda Nacional, **eis que comprovado que são utilizados na produção de maçã**.

Tanto é assim que a Fazenda traz que somente são utilizados indiretamente, não negando que são utilizados na produção”.

Passadas tais considerações acerca do conceito de insumos, entendo que todos os itens trazidos em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional **geram o direito ao crédito** das contribuições não cumulativas, **vez que pertinentes e essenciais ao processo produtivo e à atividade** do sujeito passivo”.

Assim, no caso dos autos, devem ser reconhecidos os créditos relativos a Despesas de depreciação, exclusivamente em relação a “**Carretão com rolete**”, por ser um Equipamento considerado essencial e relevante e ligado diretamente ao processo fabril do Contribuinte.

Nesse mesmo sentido, restou decidido no Acórdão n.º 9303-010.120, de 11/02/2020, em processo da própria Contribuinte. Assim, é de se dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte na matéria.

## **2: Método de Cálculo do Rateio Proporcional utilizado**

A contribuinte efetuou o rateio da despesa e encargos comuns entre as receitas de mercado interno e as receitas de mercado externo com base nos créditos apurados, conforme declarados e informações contidas nos DACONs.

No Despacho Decisório n.º 969/2013 (DRF/Joaçaba/SC) fl. 244/266, a Fiscalização informa que: “(...) *Planilhas auxiliares foram utilizadas para reproduzir os valores do DACON, para confirmar os percentuais de rateio, para calcular as novas bases de cálculo em função das glosas, para calcular os valores que foram deferidos e para comparar os valores originários declarados no Dacon com os novos valores (deferidos)*. (Grifei)

E prossegue esclarecendo que, “(...) *Conforme Dacon o saldo de crédito do referido trimestre foi rateado pelas respectivas percentagens de receita mercado interno, receita mercado interno não tributado e receita mercado externo apresentados abaixo: (...)*”

No referido Despacho Decisório traz ainda, explicação acerca da metodologia do cálculo - rateio proporcional dos custos, despesas e encargos, considerando que a empresa estaria sujeita a mais de um tipo de receita. Nos cálculos para se obter o valor após as glosas a Fiscalização fez observação sobre o rateio:

“2.3.6 Quando a empresa estiver sujeita a mais de um tipo de receita (ex. Cumulativa/não cumulativa, não-cumulativa mercado interno/não-cumulativa mercado externo) os §§8º e 9ª do art. 3º combinado com o §3º do art. 6º da Lei 10.833/2003 prevêem que os custos, despesas e encargos vinculados podem ser apropriados (rateados) aos tipos de receitas através dos métodos da apropriação direta ou do rateio proporcional”.

No Acórdão recorrido restou assentado pela Turma que a aplicação do rateio proporcional é prevista pela legislação e foi corretamente aplicada pela Fiscalização.

Veja que no especial, o Contribuinte argumenta que, “Requer a contribuinte, a reforma do Acórdão nesse quesito, dando provimento ao recurso, no sentido da manutenção de todos os créditos requeridos e da manutenção do método adotado pela recorrente no Rateio Proporcional”. (Grifo original)

Pois bem, conforme dito alhures, o inciso II do §8º do artigo 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, trata da apropriação proporcional dos custos, despesas e encargos no cálculo dos créditos associados a cada uma das operações da pessoa jurídica, para fins de cálculo de créditos de COFINS, passíveis de desconto, compensação ou ressarcimento:

Art. 3º. (...)

§8º. Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, **o crédito será determinado** a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I- apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

**II- rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total. auferidos em cada mês.** (Grifei)

Como se vê, as leis que regem as contribuições – PIS e a COFINS determinam dois métodos da apropriação de custos, despesas e encargos vinculados às receitas: (i) **direta** ou do (ii) **rateio proporcional**. A primeira exige sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração e a segunda é o rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Verifica-se no Despacho Decisório, que a contribuinte optou pela segunda forma de apuração, sendo que qualquer modificação nos números apresentados, seja por retificação do DACON espontaneamente ou por glosa decorrente de apuração fiscal, determinará recálculo no rateio inicialmente proposto.

Deste modo, em se tratando de custos, despesas e encargos comuns ou seja, para os quais não existe, via contabilidade de custos, vinculação individualizada com cada receita, há que se utilizar o rateio proporcional para fins de apurar quais os percentuais dos créditos devem ser associados às receitas submetidas ao regime não-cumulativo, no caso, qual percentual deve estar associado: às receitas tributadas no mercado interno, às não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação.

Ou seja, a proporção adotada na apropriação dos custos, despesas e encargos comuns na apuração dos créditos vinculados a cada uma das operações de exportação da empresa (ficha 06A e 16A) deve seguir a mesma relação percentual existente entre a receita decorrente de cada uma dessas operações e a receita bruta total sujeita à incidência não-cumulativa, auferidas em cada mês (ficha 07A).

Na decisão, a DRJ assentou que, “(...) *A interessada apresentou o "Doc. 5.6" afirmou que este documento anexo "explica o cálculo efetuado pelo contribuinte, mostrando que está a memória de cálculo de acordo com o DACON, de acordo com o artigo 38 da Lei 10.833/2003."* Pois bem, analisando o "Doc. 6", constata-se que se trata de uma relação dos bens separados mensalmente e com subtotais também mensais, sem explicar a informação contida no documentos encaminhado em resposta à intimação no decorrer da fiscalização”.

Saliente-se que o critério de rateio utilizado pela fiscalização foi claramente apresentado, conforme acima exposto, e devidamente fundamentado na legislação. Por outro lado, no caso, o sujeito passivo limita-se a afirmar que o cálculo da fiscalização estaria errado, apresentando um valor que entende estar correto, sem - contudo - especificar: (a) qual teria sido o alegado equívoco da fiscalização, (b) qual é a diferença entre o seu cálculo e o da fiscalização, nem (c) por que motivo seu cálculo estaria correto.

Ora, estamos tratando de uma alegação desprovida de qualquer fundamento e sem a apresentação de qualquer suporte probatório. Entendo que o ônus da prova (e, por raciocínio lógico *a fortiori*, da fundamentação) compete a quem alega. Portanto, por total falta de fundamentação e comprovação, afasta-se a alegação do sujeito passivo.

Dessa forma, conclui-se que os cálculos apresentados pelo Fisco no Despacho Decisório encontram-se legais e não houve mudança do **método eleito e adotado pela Contribuinte (Rateio Proporcional)** como alega a Contribuinte. O que houve foi as adequações elaboradas pelo Fisco decorrentes das glosas perpetradas durante a auditoria dos créditos alegados e que foram demonstrados nos quadros de fls. 264/265.

Admite-se apenas que, em sede de liquidação do acórdão, os cálculos possam ser mais uma vez realizados, em função das glosas revertidas, porém, sem alteração do critério utilizado pela fiscalização.

Posto isto, por não ter trazido melhores esclarecimentos para refutar o cálculo do Rateio realizado pelo Fisco, deve ser mantido o Acórdão recorrido, negando-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte neste particular.

Ante ao todo exposto, voto da seguinte forma:

- a) para conhecer e no mérito, **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, uma vez que deve ser reconhecido o crédito de COFINS, calculado sobre às “aquisições de material de Embalagem” utilizadas para o transporte e de apresentação (efeitos promocionais) do produtos (frutas frescas - maçãs); e
- b) conhecer e no mérito, **dar provimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para ser reconhecido o crédito relativo a Despesas de depreciação, exclusivamente em relação ao Equipamento “carretão com rolete”.

## 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 da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento; e, com relação ao Recurso Especial do Contribuinte, em conhecer do recurso, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito de depreciação exclusivamente em relação ao equipamento “Carretão com rolete”.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator