



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.002174/2010-19  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-011.457 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 19 de maio de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RBR TRADING IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente 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**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3003-000.057**, de 13/12/2018 (fls. 263/272), proferida pela 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### **Do PER/DCOMP**

O processo trata de Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP), referente à COFINS, apurado no regime não-cumulativo, relativo ao 3º trimestre de 2009. Os créditos são decorrentes de operações com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições, passíveis de compensação ou ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005.

A DRF em Joaçaba-SC, proferiu o Despacho Decisório (fl. 182/192), em que foram identificadas as inconsistências que alteraram o valor a ser restituído, através de, **(i)** glosas dos valores de “aquisições de embalagens destinada ao transporte” dos produtos industrializados e não caracterizadas como embalagem de apresentação, bem como, **(ii)** despesas com fretes nas operações de vendas dos produtos industrializados, posto que a contribuinte não apresentou a relação das notas fiscais de venda vinculadas aos respectivos Conhecimentos de Transporte, de forma que as despesas não restaram comprovadas.

### **Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância**

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 214/225, onde alega, em resumo, que o Fisco pretende aplicar o conceito do IPI para definição de insumos, e que, **(i)** a Lei prevê os créditos com as despesas com frete, acondicionamento e armazenagem (caixas de papelão, cintas, cantoneiras, selos de aço, bandejas, os fundos e os tampos, que são utilizados para o acondicionamento, proteção, amarração e separação das frutas - (maçãs), sendo estes gastos com os materiais de embalagem necessários para o acondicionamento do, garantindo a integridade desta até a chegada ao cliente; as etiquetas são utilizados como identificação das caixas ou informações, tais como a origem, depósitos, datas, destino; e, os rótulos utilizados na fruta para identificar a variedade e o calibre das mesmas, e **(ii)** Quanto aos créditos dos fretes, alega que não é necessária a comprovação pretendida, porque o transporte gera crédito em relação a uma operação que gere crédito.

A **DRJ em Florianópolis (SC)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **07-31.954**, de 12/07/2013 (fls. 239/244), em que considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, e não reconhece o crédito.

Na decisão, define o conceito de insumos e que “as embalagens de apresentação” geram direito a creditamento relativo às suas aquisições. São consideradas embalagens de apresentação, para fins de direito creditório da não-cumulatividade aquelas que: tem como finalidade a apresentação do produto ao consumidor final; contêm o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo e apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto. Não há nos autos comprovação quanto aos gastos com os fretes, cabendo ao Contribuinte o ônus da comprovação.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 248/258), onde reitera que o Fisco aplicou o conceito de insumos previsto na legislação do IPI, e assegura que, **(i)** com relação à glosa dos créditos atinentes a **despesas com embalagens**, se deram em virtude de ser aplicado o conceito do IPI para definição de insumos,

para fins da não cumulatividade e por essa razão as embalagens terem sido consideradas embalagens de transporte. Reforça que os gastos com materiais de embalagem são necessários para o acondicionamento e integridade do produto. Os materiais de embalagem (caixas de papelão, etiquetas, *pallets*, etc.) não se destinam meramente ao fim de transporte, mas de materiais necessários para que o produto chegue em ótimas condições no ponto de venda, e (ii) quanto à glosa das despesas com fretes, afirma que a glosa de parte dessas despesas se deu pela ausência de comprovação, no entanto, sustenta que possui sim direito a esses créditos, pois as mercadorias foram adquiridas com a incidência de PIS/COFINS.

### Decisão CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3003-000.057**, de 13/12/2018 (fls. 263/272), proferida pela 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório sobre os materiais de embalagem utilizados na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos.

Conforme ementa dessa decisão, o Colegiado assentou que: (i) o conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte, (ii) as despesas com materiais de embalagens utilizados para transporte de produtos, bem como o próprio transporte do produto (frete) são essenciais a sua proteção e integridade, geram direito a créditos no regime das contribuições não-cumulativas desde que a operação seja realizada dentro do mercado interno, e (iii) no âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da recorrente a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado.

### Embargos da Fazenda Nacional

Cientificado do Acórdão acima, a Fazenda Nacional opôs Embargos de declaração de fls. 274/277. No arrazoadado aduz que a decisão embargada padece de vícios de contradição.

Analisado o recurso, o Presidente da Turma, sustentado no Despacho de Exame de Admissibilidade de Embargos de fls. 281/288, rejeitou, em caráter definitivo, os Embargos interpostos, já que os vícios apontados são manifestamente improcedentes.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do **Acórdão n.º 3003-000.057**, de 13/12/2018, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 290/298), apontando divergência com relação à seguinte matéria: “Crédito de PIS e COFINS, calculado sobre **adquisições de embalagens utilizadas no transporte** de produtos acabados”.

Para comprovar a divergência, apresentou como paradigma, o Acórdão 9303-007.845, alegando que no **Acórdão recorrido**, entendeu que as *despesas com materiais de embalagens utilizados para transporte de produtos, bem como o próprio transporte do produto (frete) são essenciais a sua proteção e integridade, geram direito a créditos no regime das contribuições não-cumulativas desde que a operação seja realizada dentro do mercado interno*. Lado outro, no **paradigma** apresentado, entendeu que *quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos, portanto não geram direito ao crédito.*”

Do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, restou demonstrado haver interpretação divergente na aplicação da legislação tributária. Ambos os arestos tratam de

embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados. Portanto, restou configurada a divergência jurisprudencial, a reclamar solução.

Com fundamento no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – 4ª Câmara, de 11/07/2019, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 301/304, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### **Contrarrazões do Contribuinte**

Cientificada do Acórdão n.º 3003-000.057, do Recurso Especial da Fazenda Nacional - com seguimento, o Sujeito Passivo **não** se manifestou, conforme Despacho de fl. 308.

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

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

#### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho por mim exarado no exercício da Presidência da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento às fls. 301/304, com os quais corroboro e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

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 n.º 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos.

#### **Mérito**

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia, exclusivamente em relação à seguinte matéria: “Concessão de Crédito de PIS e COFINS, calculado sobre **“aquisições de embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados”**. No caso, trata-se de produtos hortifrutigranjeiros (frutas frescas).

O Acórdão recorrido entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e no entendimento do STJ, o custo com embalagens para transporte, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo das contribuições.

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 verifica-se nos autos, trata-se de aquisição de: *caixa de papelão ondulado, etiquetas, cinta, cantoneira, selo, bandeja para maçã, rótulo, fundos e tampos de papelão ondulado, etc*, que, conforme declaração do 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.221.170, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 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 da **RBR Trading**, conforme a cláusula 5, do Estatuto Social da empresa, é a importação/exportação e o comércio atacadista no mercado interno de **Hortifrutigranjeiros**. Especificamente, os custos/despesas aqui discutidos, 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.

E foi nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma decidiu nos Acórdãos nºs 9303-010.011, 9303-010.012 e 9303-010.021, de 22/01/2020 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 PIS e COFINS, calculado sobre às “aquisições de embalagens” utilizadas no transporte de produtos (hortifrutigranjeiros), que serão utilizados na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos.

### Conclusão

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.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos