



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 10925.901023/2020-17

ACÓRDÃO 9303-016.654 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 28 de março de 2025

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

RECORRENTE FAZENDA NACIONAL

INTERESSADO LACTICÍNIOS TIROL LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018

PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.
 CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets de madeira para transporte de produtos alimentícios são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

ACÓRDÃO

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.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3302-013.376, de 29 de junho de 2023, e-fls. 267 a 288, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2018

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

EMBALAGENS UTILIZADAS PARA TRANSPORTE NA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA. POSSIBILIDADE. ENQUADRAMENTO COMO ESSENCIAL NOS TERMOS DO RESP 1.221.2170/STJ.

A utilização de embalagens - tal como palieis de madeira, caixa de papelão, saco de nylon, para transporte de produtos na indústria alimentícia, pela peculiaridade do setor econômico, é essencial a garantia da qualidade, à manutenção das características naturais e de sua integridade física, para que chegue ao destino em perfeito estado. E, portanto, se enquadra no conceito de insumo, à luz da essencialidade e relevância, relativa ao Resp 1.221.170/STJ.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas exceta expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

PIS E COFINS. CRÉDITO DE SERVIÇO DE LAVAGEM DE UNIFORME E EPI. POSSIBILIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Atende aos requisitos de essencialidade e relevância, enquadrando-se como insumo, os serviços de lavagem de uniformes e EPIs, com objetivo da manutenção da qualidade dos produtos na indústria alimentícia, bem como pelo atendimento às normas sanitárias de obrigatoriedade de higiene ao manuseio industrial.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, pela reversão das glosas relativas às embalagens utilizadas para transporte do produto; ao frete do leite in natura; e ao serviço de lavagem de uniformes e EPIs; (b) por unanimidade de votos, pela manutenção das glosas relativas ao frete para transporte de funcionários; (c) por maioria de votos, pela manutenção das glosas relativas ao frete de produtos acabados e outros fretes, vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou pela reversão das glosas do frete de produtos acabados.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens de transporte (pallets de madeira). Para tanto, indica como paradigma os acórdãos nº 9303-009.312 e 9303-006.799:

Acórdão nº 9303-009.312

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa de Pis/Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

(...)

Acórdão nº 9303-006.799

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda, tais como as embalagens destinadas exclusivamente ao transporte do produto acabado.

Sustenta que:

(i) A decisão recorrida admitiu o cômputo de créditos em relação aos gastos com pallets e embalagens, considerando sua importância para a organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis. Por outro lado, os paradigmas, mesmo diante de situação concreta e discussão semelhante, rejeitaram essa possibilidade.

(ii) Os paradigmas concluíram que os pallets e embalagens não se enquadram no conceito de insumo, e não podem ser computados como despesas de fretes e/ou armazenagem.

(iii) As despesas/custos glosados pela fiscalização, mas reconhecidos pela decisão recorrida como aptos a ensejar o reconhecimento de crédito, não cumprem os requisitos legais para geração de crédito. Outrossim, não guardam identidade com os insumos utilizados na fabricação do produto industrializado. Daí o descabimento de enquadrá-los como insumos.

Nesse sentido, afigura-se a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 3º II, da Lei nº 10.833/2003.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 312/318 deu seguimento ao Recurso Especial:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com embalagens para transporte. Trata-se de discussão travada em processo de interesse de contribuinte atuantes na produção de gêneros alimentícios, tal como o sujeito passivo dos presentes autos.

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.

Bem caracterizado o dissídio interpretativo.

Intimado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118, § 6º, do RICARF, o seu cabimento está condicionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência vergênciam quanto à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens de transporte (pallets de madeira).

Em primeiro lugar, ressalta-se que o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos dispêndios com pallets e embalagens para transporte, como se vê do acórdão condutor (e-fls. 282 e 283):

Insumos utilizados para transporte do produto (pallets e demais)

Afirma o contribuinte que os itens: abraçadeira nylon, acessório pap, adesivo cola p/ caixa papelão sig, caixa pap, cantoneira pap, chapa pap, filme stretch, fita adesiva, fita datadora, pallet de madeira, papelão crepado, saco nylon, saco pap, saco pe e saco termoenc, foram glosados de forma equivocada, porque compõem o custo dos produtos vendidos, e logo, dão direito ao crédito pleiteado.

Razão assiste ao contribuinte neste ponto.

É pacífico o entendimento neste Tribunal Administrativo de que o material de embalagem – inclusive os pallets, utilizados para transporte na indústria alimentícia, são passíveis de utilização do crédito das contribuições porque enquadrados no conceito de insumo, à perspectiva da essencialidade.

A necessária manutenção da qualidade do produto alimentício na saída do estabelecimento em transporte para seu escoamento no mercado interno, em rígido atendimento às regras sanitárias, endereça ao entendimento de que todo material utilizado para tanto é essencial na respectiva tarefa, garantindo a chegada ao destino em perfeitas condições.

Não só, o CARF, como já mencionado, tratou do tema em diversas ocasiões: (...)

Isto posto, entendo pela reversão da glosa em relação aos itens de embalagem utilizados no transporte de mercadoria.

Entretanto, a DRJ reverteu todas as glosas de embalagens, salvo os pallets de madeira, como se observa no voto condutor da 1ª instância (e-fls. 188/191):

A Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, estabelece no inciso VI do §1º do artigo 172 que as “*embalagens de apresentação utilizadas nos bens*

destinados à venda" são insumos e no inciso II do §2º do mesmo artigo que as embalagens utilizadas no transporte do produto acabado não podem ser consideradas insumos. Portanto, a questão que se apresenta é meramente fática: os créditos foram apurados sobre embalagens de apresentação ou para transporte de produtos?

Da análise das embalagens contidas no Relatório Fiscal em confronto com as informações produzidas pela Manifestante, conclui-se que é bastante plausível que a quase totalidade das embalagens cujos créditos foram glosados são de apresentação das mercadorias vendidas, principalmente, para vendas no atacado, que são os clientes da empresa. Porém, muitas das embalagens, como demonstrou a recorrente, são até mesmo utilizadas para a realização de vendas no varejo. É o caso, por exemplo, das caixas de leite e seus acessórios. Ademais, os laudos técnicos citados pela Manifestante apontam para uma enorme probabilidade do direito alegado.

Considera-se, ainda, que são insumos os bens classificados como insumos para datador, por serem, como explicou a manifestante, fitas e tintas utilizadas para imprimir nas embalagens a data e o lote de fabricação de cada unidade de produto industrializado.

Igualmente, não há como não dar razão à manifestante em relação aos sacos de nylon, sacos PE e sacos termoencolhível, pois são, pelas imagens trazidas aos autos pela manifestante, embalagens de apresentação dos produtos.

Ressalte-se apenas que, dentre os materiais de embalagens cujos créditos foram glosados pela fiscalização, considera-se com função de transporte apenas os bens "pallets de madeira", os quais, obviamente, não têm a função de apresentar o produto aos clientes. O valor total desse produto no 4º trimestre de 2019, conforme informações extraídas da planilha de glosas da fiscalização, foi de R\$ 26.400,00.

Enfim, diante das provas produzidas e do confronto das alegações apresentadas pela fiscalização e pela manifestante, o direito da contribuinte apresenta-se bastante verossímil. Nestes termos, os créditos glosados sobre os materiais de embalagens indicados no arquivo "Linha 02 4º tri 2019", com exceção daqueles relacionados aos "pallets de madeira", serão deferidos à contribuinte.

Dessa forma, a análise do presente Recurso Especial dá-se apenas para os pallets de madeira.

Em relação ao acórdão paradigma nº 9303-006.799, a divergência não se configura, em razão da distinção fática e jurídica entre as decisões.

A decisão recorrida foi prolatada em 23 de junho de 2023, tomando como conceito de insumo aquele dado pelo STJ, no julgamento em recurso repetitivo, do REsp nº 1.221.170/PR:

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que

o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por sua vez, o paradigma nº 9303-006.799 foi proferido em 16 de maio de 2018, após o julgamento do acórdão do STJ, que foi publicado em 24/04/2018, contudo não aplicou a referida decisão, sequer a mencionou. Na época do julgamento do paradigma, a decisão do STJ não tinha trânsito em julgado. E, no voto condutor, é nítido que o paradigma adotou o conceito restrito de insumo:

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS sobre as despesas incorridas com embalagens de transporte. Como dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da necessidade e da essencialidade, adotado pelo voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da Cofins: (...)

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que os dispositivos legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessariam ter sido elaborados desta

forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontrovertido que as referidas despesas são necessárias para a atividade econômica do contribuinte, porém não se tratam de insumos da produção pois utilizados após o encerramento do processo produtivo. O produto destinado à venda já estava pronto e acabado e embalado para consumo. Assim, não existe base legal, no arcabouço jurídico acima citada para a tomada destes créditos.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tal decisão é vinculante, nos termos do art. 99, do RICARF/2023 (art. 62, do RICARF/2015).

Assim, o acórdão recorrido utilizou o critério essencialidade e relevância, ao passo que o paradigma analisou o tema foram do contexto do REsp 1.221.170/PR.

Logo, não resta demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma nº 9303-006.799.

Já em relação ao paradigma nº 9303-009.312, a divergência está comprovada como se vê do cotejo entre as decisões:

Elementos	Acórdão recorrido	Paradigma nº 9303-009.312
Decisão considerou o cenário jurídico construído pelo REsp 1.221.170/PR e pelo posterior Parecer Normativo nº 5/2018	<p>Sim:</p> <p>“No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte.”</p>	<p>Sim:</p> <p>“De acordo com o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, dele se extrai:</p> <p>(...)</p> <p>56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis</p>

Elementos	Acórdão recorrido	Paradigma nº 9303-009.312
		utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”
Pallets de madeira são insumos	Sim, são essenciais e relevantes: “É pacífico o entendimento neste Tribunal Administrativo de que o material de embalagem – inclusive os pallets, utilizados para transporte na indústria alimentícia, são passíveis de utilização do crédito das contribuições porque enquadrados no conceito de insumo, à perspectiva da essencialidade.	Não: “Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.”
Resultado	Admitiu o crédito.	Negou o crédito.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial, com base no paradigma nº 9303-009.312.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

Considerando que:

a- O contribuinte sustentou ao longo do processo a essencialidade de tais dispêndios para a indústria de alimentação; e

b- A glosa pela autoridade na origem foi conceitual, ou seja, não se trata o pallet de embalagem de apresentação (cf. e-fls. 137/138):

29. Essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.

30. No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 versa expressamente a respeito das definições de insumos, bem como do que está excluído desse conceito, nos seguintes termos:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

Então, são considerados insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. Isso porque os pallets de madeira são utilizados para transporte de produtos alimentícios, tendo a finalidade de manter a qualidade destes, além de evitar a contaminação.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora