



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



**Processo nº** 10925.905475/2013-49  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-014.552 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** POMIFRAI FRUTICULTURA S.A EM RECUPERACAO JUDICIAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

**PIS/COFINS. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE.**

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.539, de 23 de janeiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10925.905459/2013-56, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela

Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

1.1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional, Recorrente**, contra o acórdão assim ementado:

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

1.2. Insurge-se a Fazenda Nacional quanto ao entendimento do colegiado sobre a possibilidade de creditamento de valores relativos a gastos com embalagens de acondicionamento para transporte (mais especificamente, *pallets*) e para demonstrar a divergência jurisprudencial, a **Recorrente** aponta os seguintes paradigmas:

Acórdão 9303-009.312

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 9303-007.845

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros.

Súmula CARF nº 125.

1.2.1. No mérito, a **Recorrente** alega, em síntese, que a permissão de creditamento das contribuições não cumulativas é para os bens e serviços vinculados ao processo produtivo. Porém, o material de embalagem dos produtos são aplicados nestes após o processo produtivo, não podendo ser considerados insumos, portanto.

1.3. Em contrarrazões, a **Recorrida** destaca:

1.3.1. *“Analisando os acórdãos paradigmas utilizados, é de se referir que as decisões não se aplicam às particularidades do caso em comento, eis que, apesar das empresas contribuintes serem do ramo alimentício, os produtos por elas produzidos diferem das maçãs produzidas pela Recorrida, que se trata de agroindústria”;*

1.3.2. *“O creditamento do PIS/COFINS nos termos desejados pela União, valendo-se de critério idêntico ao utilizado para apuração do IPI, resta superado”;*

1.3.3. *“Depreende-se que pelo entendimento do STJ, através da sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.221.170/PR), o critério a ser utilizado para fins de creditamento de PIS e de COFINS é o da essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, pouco importando o setor em que é utilizado, não se limitando ao processo produtivo”;*

1.3.4. *“Os gastos com os materiais de embalagem são necessários e fazem parte da venda do produto. São necessários para o acondicionamento do produto, como a empresa poderá vender as maçãs, se os produtos não forem bem acondicionados e garantam a integridade do produto até a chegada do cliente? Não estamos falando de embalagem para mero fim de transporte, e sim de embalagem e gastos necessários para que o produto chegue em ótimas condições no local de venda”.*

## 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:

2.1. O recurso é tempestivo, fundamentado em paradigmas desta Casa e de Turma Ordinária, não alterados. Restará clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa questionada (artigo 3º inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de

nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária. Há precedente vinculante no tema conceito de insumos das contribuições, porém este não impede a análise do recurso.

2.2. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica entre o Acórdão recorrido e os paradigmas: em todos os casos tratam-se de empresas do ramo de alimentos que pretendem creditar-se de embalagens utilizadas após o processo produtivo (tanto o recorrido, quanto o paradigma 9303-009.312, versam sobre pallets) porém, enquanto os paradigmas entenderam pela impossibilidade do creditamento posto que as despesas encontram-se fora do processo produtivo, no recorrido a Turma julgadora concedeu o creditamento ante o uso do material de embalagens por questões sanitárias.

#### Acórdão Recorrido:

Foram afastadas pela DRJ as glosas relativas a caixas de madeira, por se tratar de material de embalagem para apresentação, sendo mantido o não reconhecimento do direito ao crédito nas aquisições de pallets para exportação e mercado interno, bem como correntes de aço, sob o entendimento que distingue embalagens de apresentação de embalagens de transporte, a seguir resumido (e-fl. 138): (...)

No entanto, merece reforma tal entendimento consoante o posicionamento da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9303006.068, que decidiu pela possibilidade de creditamento das operações referentes à movimentação de carga, pallets e embalagens, adotando-se quanto a esta matéria as razões de decidir constantes do voto do ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Considerando-se a atividade própria da Contribuinte, tem-se que os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos. Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.

#### Acórdão 9303-009.312

##### Créditos sobre os gastos com *pallets*

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:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-

se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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 utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

(Negritei.)

Lembro ainda que a decisão recorrida também rechaçou a possibilidade de os PALLETS comporem as despesas frete e armazenagem na venda e que esse aspecto não foi objeto de recurso pela contribuinte. Portanto, a glosa do crédito deve ser mantida quanto às embalagens que não se incorporam ao produto.

#### Acórdão 9303-007.845

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:

*55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*

*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<sup>6</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.*

2.2.1. Sem prejuízo do brilhantismo do arrazoado da **Recorrida**, não vislumbro diferença suficiente quanto a sua atividade (produção de maçãs) e dos recorrentes dos paradigmas (carnes) suficientes a afastar a similitude fática e, por este motivo, conheço do Especial.

2.3. Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonismo), encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos antes ou após o produto iniciar sua produção ou restar acabado (pronto) são anteriores ou posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é anterior ou posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre antes ou após algo não pode ser essencial, imanente a este algo.

2.3.1. Desta feita, se a despesa ocorre antes ou após o processo produtivo somente cabe a concessão do crédito se esta despesa demonstrar-se relevante ao processo produtivo (embora existam despesas relevantes também no curso do processo produtivo, diga-se). Relevantes são as despesas que afetam a qualidade do produto ou do processo produtivo, são despesas que *“embora não indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal”* (conforme voto da Ministra Regina Helena Costa em repetitivo sobre o conceito de insumos das contribuições).

2.3.2. Desta forma, o **MATERIAL DE EMBALAGEM** segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições ao material de embalagem, entre outros casos, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

2.3.3. Na forma descrita no Acórdão Recorrido – e não refutada pela **Recorrente** – os pallets no caso em liça são utilizados por questões de manutenção de integridade e natureza dos produtos, fato que, a bem da verdade, é um tanto quanto evidente, afinal, sem os pallets as caixas com as maçãs produzidas pela **Recorrida** ficariam mais expostas a sujidades. Portanto, embora não essenciais ao processo produtivo os pallets são relevantes, quer por imposição legal, quer para evitar a perda de qualidades destes, devendo ter a glosa revertida, na forma já reconhecida por esta Turma no Acórdão 9303-014.369:

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, 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, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno. (Relator: Rosaldo Trevisan)

3. Pelo exposto, admito e conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e nego provimento.

## 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 eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redator