



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.900407/2013-59
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.319 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CANAÃ INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que o colegiado não deu provimento à matéria recorrida pela Fazenda Nacional (falta de interesse recursal).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

PIS/COFINS. INSUMOS. MATERIAIS DE EMBALAGEM. ALIMENTOS. RELEVÂNCIA.

Ao impedir o contato dos alimentos com o solo e com outras sujidades o material de embalagem é insumo relevante da indústria de alimentos e a este devem ser concedidos créditos das contribuições.

PIS/COFINS. FRETE DE VENDA. FRETE DE PRODUTO ACABADO. INCOMPATIBILIDADE.

O frete de transferência de produto acabado entre estabelecimentos não pode ser considerado frete de venda para fins do artigo 3º inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a embalagens para transporte e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, vencido o relator, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que conheceu do recurso também em relação a determinados serviços portuários, e não conheceu do recurso em relação a alguns itens relativos a embalagens para

transporte (“fitas adesivas” e “demais produtos utilizados como embalagem de transporte”). No mérito, deu-se parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para manter as glosas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos; (b) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre “fitas adesivas” e “demais produtos utilizados como embalagem de transporte”, destacando-se que neste item votou a Conselheira Denise Madalena Green, em função de a matéria não ter sido votada pelo Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; e (c) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre os demais itens classificados como embalagens para transporte. Foi designado como redator *Ad Hoc* do Acórdão e do redator do voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Não votou quanto ao conhecimento a conselheira Denise Madalena Green, uma vez que votou o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neves.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator *Ad Hoc* e Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Em função de não mais compor o colegiado o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator original), o redator *ad hoc* designado, Conselheiro Rosaldo Trevisan, serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Relatório

1.1. Trata-se de recurso especial interposto pela **Fazenda Nacional, Recorrente**, contra o Acórdão **3301-011.260**, assim ementado:

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não cumulatividade de PIS 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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

O frete entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PROVA.

Na apuração de PIS não-cumulativo, a prova da essencialidade e relevância do dispêndio cabe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a glosa ser mantida (art. 373, do CPC/2015).

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na produção de laticínios e logística. As embalagens de transporte garantem a qualidade dos produtos, mantendo a integridade, em virtude de seu rápido perecimento.

1.2. A **Recorrente** aponta dissídio jurisprudencial no tema concessão de crédito de insumos para PIS/COFINS para as aquisições de i) frete de produtos acabados entre estabelecimentos, ii) embalagens de transporte e iii) despesas portuárias e, para demonstrar o dissídio aponta, respectivamente, os seguintes Acórdãos:

Acórdão 3401-007.345

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Acórdão 9303-010.249

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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.

Acórdão 9303-007.845

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.

Acórdão 9303-009.308

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 9303-011.000

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS (...)

No caso, as despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

Acórdão 9303-008.027

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA DO INSUMO E FRETE/ARMAZENAMENTO NA VENDA.

É prevista a concessão de créditos da Cofins, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No caso, despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, braçagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

1.2.1. No mérito, a **Recorrente** alega, em síntese:

1.2.1.1. *“O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa”;*

1.2.1.2. *“Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte e fretes de produtos acabados, bem como as despesas portuárias de remoção ou movimentação de mercadorias, por absoluta falta de previsão legal”;*

1.2.1.3. *“O frete de mercadorias é um serviço utilizado na distribuição/reorganização das mercadorias, e não na produção delas. Por isso os referidos fretes não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03”.*

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

1.3.1. *“O transporte de leite retirado dos animais até as fábricas e a necessidade de transporte de embalagens próprias de acordo com a regulamentação sanitária do país – ou até mesmo o frete do produto acabado até os armazéns para conservação e distribuição – são estritamente necessárias para a produção e desempenho do funcionamento das fábricas, até a última etapa de venda”;*

1.3.2. As embalagens de transporte são impostas por regulamentos sanitários para evitar o contato do leite e derivados com possíveis agentes nocivos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

Como redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, no diretório oficial do CARF, reproduzida a seguir:

Voto do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Do Conhecimento

2.1. O recurso é tempestivo, fundamentado em paradigmas desta Câmara Superior e de Turma Ordinária não alterados até a data da interposição do especial. Resta clara da leitura do arrazoadado a interpretação legislativa questionada (artigo 3º incisos II e IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03). 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 não cumulativas, mas este não impede o julgamento de mérito.

2.2. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica no tema frete de produto acabado entre o recorrido e o paradigma 3401-007.345:

Recorrido:

As glosas de crédito foram relacionadas a fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, por não se enquadrarem nas operações de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003. (...)

Indubitavelmente, os fretes entre estabelecimentos são imprescindíveis à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Acórdão 3401-007.345

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ousou dela discordar em relação à possibilidade de tomar créditos de PIS e de COFINS nos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Com efeito, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).

2.2.1.1. Enquanto os acórdãos acima tratam de empresas do ramo de alimentos que alegam que o transporte de mercadorias até as proximidades dos distribuidores é feita por motivos sanitários e para a manutenção da qualidade dos produtos (com conclusões díspares acerca da incidência do artigo 3º inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03) o Acórdão 9303-010.249 trata de frete de produtos acabados para industrial do ramo de metalurgia, inexistente similitude fática quanto a este último Acórdão.

2.2.2. No tema embalagem de transporte a similitude fática é parcial. No acórdão recorrido foi revertida a glosa de “*caixas de papelão, fitas adesivas, embalagens cartonadas multicamadas, estrados de plástico e demais produtos utilizados como embalagem de transporte*”. O paradigma 9303-007.845 trata somente de caixas de papelão (conceito em que também se encaixam as embalagens cartonadas) e o Acórdão 9303-009.308 fixa entendimento sobre pallets (também conhecidos como estrados) e barbantes, logo, o recurso não comporta conhecimento no tema fitas adesivas e demais produtos utilizados como embalagem de transporte.

2.2.3. A similitude fática e divergência de interpretação jurídica no tema nomeado de serviços portuários também é parcial. A Turma Julgadora decidiu reverter a glosa nos termos do artigo 3º inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03 do que chamou de Serviços de remoção ou movimentação de produtos, citando trecho da auditoria fiscal que trata das despesas portuárias, em especial “*utilização dos serviços de remoção/locação de carretas/containers e de instalações portuárias*”:

Serviços de remoção ou movimentação de produtos

A auditoria fiscal apontou que:

A análise dos elementos disponibilizados pela contribuinte (arquivos digitais, planilhas eletrônicas, documentos fiscais) revela o uso de créditos de PIS e COFINS sobre valores pagos pela utilização dos serviços de remoção/locação de carretas/containers e de instalações portuárias. Referidos valores foram lançados sobre a rubrica “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – DACON, nos períodos de apuração objeto dessa fiscalização.

2.2.3.1. O Acórdão 9303-011.000 aparenta tratar em um primeiro momento dos serviços de armazenagem portuária e capatazia. Porém, posteriormente, cita trecho do TVF que trata de outras rubricas:

Pois bem. A divergência aqui discutida é exclusivamente em relação se as aquisições de combustíveis utilizados no transporte e armazenagem de produtos em operações de exportação, bem como, os serviços de capatazia contratados pela Contribuinte, fariam (ou não) jus ao desconto de créditos das Contribuições ao PIS e à COFINS”, nos termos da lei. (...)

Saliente-se que, nas razões do recurso da Fazenda Nacional, não é alegado, especificamente, como fundamento do pedido, que os gastos aqui discutidos, foram incorridos após a fase de produção/fabricação, e estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX, do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assentado no Acórdão recorrido. Com efeito, o argumento utilizado pela recorrente, para restabelecimento das glosas, foi o de que “tais glosas foram procedidas pela fiscalização apenas em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 01/02/2004, a partir de quando a legislação regente passou a autorizar o creditamento em relação a tais despesas”, o que, como visto alhures não se confirma, uma vez que houve sim as glosas (caracterizado, pelo recorrido, como serviços de logística na operação de venda) e especificadas no Despacho Decisório que referem-se a despesas realizadas no porto onde os produtos industrializados são exportados. Veja-se (fl.121):

“6.1. Também foram excluídas da linha 3 as despesas escrituradas na conta Serviços Prestados - PJ (6101141407), que não se enquadram no conceito de serviços como insumo, pois se referem a gastos com supervisão de embarque na exportação e prestação de serviços de logística na exportação (ver fls. 37, item 1). Tampouco estes gastos podem ser considerados como de fretes e armazenagem nas operações de venda.

7. Na composição da linha 7 (Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda) a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta 6101242421 - Despesas Portuárias (ver fl. 37- item 4). E foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, II, "e" da IN SRF 404/04), sendo excluídos os demais, como: despesas portuárias, ad valorem, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro, despesas com estufagem, despesas com estadia de container, despesas com utilização de empilhadeira, serviços operações portuárias, despesas com liberação e acompanhamento, despesas com locação empilhadeira, despesas com inspeção e acompanhamento, adesivos, despesas com papel kraft, serviços mão de obra prestados no embarque, capatazia, serviços prestados no embarque. Ao final das planilhas de cada mês do 4º trimestre de 2004 encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas.

7.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem as despesas de estadia, que foram também excluídas”.

2.2.3.2. Já o Acórdão 9303-008.027 trata de “*despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, braçagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias*” (trata da alocação – aposição - dos contêineres nos navios e não da locação –aluguel - dos contêineres), isto é, não há similitude fática no tema remoção e locação de carretas e contêineres.

2.2.4. Pelo exposto não conheço do especial nos temas remoção e locação de carretas e contêineres e aquisição de fitas adesivas e demais produtos utilizados como embalagem de transporte.

Do Mérito

2.3. Como de amplo conhecimento, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos das contribuições não cumulativas e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão ligados por vínculo direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito.

2.3.1. 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-se 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.

2.3.2. 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 indispensável 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*”

2.4. Em assim sendo, o **MATERIAL DE EMBALAGEM** não guarda qualquer especificidade quanto aos demais insumos para efeitos das contribuições: essenciais ou relevantes ao processo produtivo, insumos são, caso contrário, não. No caso em julgamento a fiscalização atesta que as caixas (fitas adesivas e demais materiais de embalagem) são utilizadas após o processo produtivo, para acondicionar os produtos produzidos pela **Recorrida** (leite e derivados) para transporte. A **Recorrida**, em todas as suas manifestações, concorda em parte com a fiscalização, afirmando que as caixas de papelão são utilizadas para facilitar o transporte (colacionando fotos) e também destaca que as caixas são utilizadas devido a regulamentações sanitárias.

2.4.1. Embora não apresente as normas que respaldem a necessidade do uso de caixas (o que era seu dever, nos termos do artigo 376 do CPC), é intuitiva a necessidade das caixas para evitar o contato do leite com o solo e demais sujidades, ou seja, as caixas servem para preservar a qualidade dos produtos vendidos pela **Recorrida**, logo, são relevantes ao processo produtivo. O mesmo entendimento deve ser estendido aos estrados de plástico (sem embargo deste relator não ter encontrado glosa deste item no relatório fiscal).

2.5. Ainda que entenda possível a concessão de créditos de **FRETE DE PRODUTOS ACABADOS** como insumo das contribuições (caso este frete se mostre relevante para a manutenção da qualidade das mercadorias vendidas), o presente recurso tem como foco exclusivo o frete de produtos acabados enquanto item dentro da hipótese de frete de venda. E, como bem constata o acórdão recorrido, não há qualquer prova de que a mercadoria transportada entre os galpões da **Recorrida** encontrem-se vendidas, o que nos leva à manutenção da glosa.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo e conheço em parte do Recurso Especial para na parte conhecida dou provimento para manter as glosas dos fretes de produto acabado.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (Redator *Ad Hoc* - voto original do Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto)

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

Fui designado como redator *Ad Hoc* do voto vencedor exclusivamente em relação ao conhecimento do recurso em relação a alguns itens relativos a embalagens para transporte (“fitas adesivas” e “demais produtos utilizados como embalagem de transporte”) e serviços portuários.

O presente processo trata de recurso voluntário que foi apreciado na sistemática dos recursos repetitivos, com aplicação do decidido no Acórdão nº 3301-011.256, de 26 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13227.900406/2013-12, paradigma.

Na presente sessão de julgamento, fui relator do processo 13227.900408/2013-01, impactado pelo mesmo paradigma, entendendo ser evidente a divergência jurisprudencial sobre embalagens para o transporte dos produtos, ocorrido após a fase de industrialização, e que não houve provimento na matéria recorrida pela Fazenda Nacional em relação a despesas portuárias (“remoção/movimentação de mercadorias”).

Sobre as despesas portuárias (“remoção/movimentação de mercadorias”), entendo que a Fazenda recorre de matéria para a qual o acórdão recorrido não deu provimento.

No voto condutor do acórdão recorrido, o relator consignou expressamente que:

“Em suma, deve ser **revertida parte das glosas do Anexo I do relatório fiscal**. Isso porque **não houve em recurso voluntário a contestação da glosa referente aos serviços de remoção ou movimentação de produtos**, que também consta desse Anexo I”. *(grifo nosso)*

Também pode ser observado no dispositivo do acórdão e na conclusão do voto condutor que o provimento não abrangeu “remoção/movimentação de mercadorias”:

“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 **dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de frete entre estabelecimentos e embalagens de transporte**”. *(grifo nosso)*

Como se vê, a pretensão recursal da Fazenda Nacional de manter a glosa referente aos serviços de remoção ou movimentação de produtos só endossa o que já foi decidido no acórdão recorrido, que não deu provimento a tal item.

Assim, como o colegiado não deu provimento à matéria recorrida pela Fazenda Nacional, é flagrante a falta de interesse recursal, pelo que entendo que não se deve conhecer do recurso em relação a despesas com “remoção/movimentação de mercadorias”.

No que se refere a embalagens, não efetuei a distinção traçada pelo relator, que excluiu da similitude, para efeitos de demonstração da dissidência jurisprudencial, as “fitas adesivas” e “demais produtos utilizados como embalagem de transporte”, tendo em conta que a divergência de teses se refere ao gênero (embalagens para transporte), sendo patente que a manifestação, tanto no paradigma quanto no acórdão recorrido, refere-se ao gênero.

Portanto, entendo pelo conhecimento do recurso em relação a embalagens para transporte.

E isso enseja manifestação de mérito do colegiado sobre as “fitas adesivas” e “demais produtos utilizados como embalagem de transporte”. Em tal manifestação, incumbe informar que o colegiado, com o voto da Cons. Denise Madalena Green (em substituição ao relator, que não conheceu do recurso em relação ao tema e já não estava presente na votação de mérito), acabou adotando a mesma postura geral do relator, de reconhecer o crédito em relação a embalagens, entendendo que a questão restou esclarecida no recente posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, posteriormente integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, onde se fixa o conceito

de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, a ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Aclare-se o conteúdo dos critérios citados, a partir de excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa, no precedente do STJ:

“...tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, **a relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls. 75, e 79/81 do Acórdão)” (*grifo nosso*)

No caso em análise, entende-se que as embalagens constituem material necessário ao transporte dos produtos, preservando suas características e evitando contaminação dos alimentos. Em tais casos, esta Câmara Superior vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos:

9303-014.395 (21/09/2023, Rel. Cons. Gilson Macedo Rosenburg Filho - unânime)

“As despesas incorridas com materiais de **embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios** durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais apuradas no regime da não-cumulatividade.” (*grifo nosso*)

9303-014.300 (17/08/2023, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira - unânime)

“Consideram-se insumos com direito a crédito os materiais das embalagens para transporte, quando necessárias à **preservação da integridade e qualidade dos produtos**, internamente ou até a entrega ao adquirente.” (*grifo nosso*)

9303-014.094 (20/06/2023, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran, unânime)

“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.” (*grifo nosso*)

Assim, voto pelo não conhecimento do recurso, por falta de interesse recursal, em relação a despesas com “remoção/movimentação de mercadorias”, e pelo conhecimento do recurso em relação aos itens de embalagens para transporte originalmente não conhecidos pelo relator (“fitas adesivas” e “demais produtos utilizados como embalagem de transporte”), e, em função do conhecimento em relação a este último subitem, voto pela negativa de provimento ao

recurso fazendário em relação a “fitas adesivas” e “demais produtos utilizados como embalagem de transporte”.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan