



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



**Processo nº** 13433.720118/2017-66  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-014.025 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 13 de abril de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** W. G. PRODUCAO E DISTRIBUICAO DE FRUTAS LTDA

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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 não cumulativas.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.002, de 13 de abril de 2023, prolatado no julgamento do processo 13433.720226/2017-39, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira- Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Liziane Angelotti Meira (Presidente em exercício).

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

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-010.039**, de 23/11/2021, assim ementado, na parte de interesse, em síntese:

#### 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, caso contrário, não. 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.

#### Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa de créditos sobre despesas com aquisições de caixas de papelão, cola utilizada nas caixas, cantoneiras, pallets, fitas, bandejas para melão, papel jornal manta, saco bolha, fixador de lona, bolha vir, embalagem pet, selo PET, PET2 REC, selador, esticador e papel (desde que tributado).

Em seu Recurso Especial, a PFN afirma que o acórdão recorrido merece ser reformado, uma vez que teria reconhecido a tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens para transporte de produtos acabados. Para tanto, indica, como paradigma de divergência jurisprudencial, o Acórdão n.º 3402-008.051 (julgado em 27/01/2021).

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que restou demonstrada a divergência de interpretação sobre a questão da possibilidade de tomada de créditos sobre gastos com materiais de embalagem utilizados para o transporte de alimento, tendo o despacho de admissibilidade, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, trazido as seguintes considerações sobre a demonstração de divergência:

Insurge-se a Recorrente contra o entendimento adotado no acórdão recorrido acerca do direito a crédito sobre os gastos com embalagens de transportes.

A matéria foi enfrentada pelo acórdão recorrido nos seguintes termos:

Analisando o caso concreto e as imagens juntadas que demonstram a utilização de parte dos insumos, verifica-se que os materiais de embalagem utilizados são essenciais e relevantes para a conservação e integridade dos produtos, sendo, portanto, parte integrante do processo de produção, alcançando as etapas até a venda propriamente dita, especialmente em determinados mercados cujos produtos são transportados segundo marcos regulatórios próprios.

O entendimento está, com efeito, divergente do adotado no Acórdão paradigma n.º 3402-008.051, que também se debruçou sobre o crédito sobre os gastos com embalagens de transportes (parcialmente reproduzida, na parte de interesse):

**EMBALAGENS DE TRANSPORTE. DESPESAS REALIZADAS APÓS A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.**

Não geram direito ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade as aquisições de embalagens de transporte, posto que utilizadas após a finalização do processo produtivo, em etapa comercial. A legislação em vigor expressamente previu a possibilidade do desconto de crédito somente aos insumos utilizados na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda.

(...)

Acordam os membros do colegiado: i) Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao direito a crédito nas embalagens para transporte. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida. ii) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito em relação às despesas com a água utilizada no processo produtivo, despesas com o tratamento da água e energia térmica utilizada no processo produtivo.

Assim, resta claro que, enquanto o acórdão recorrido reconheceu o direito a crédito sobre os gastos com embalagens de transporte, o paradigma adotou o entendimento divergente: a glosa, na mesma situação, foi mantida.

Intimado do Recurso Especial e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em preliminar, que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser conhecido, pois não confrontou os trechos do acórdão recorrido com aqueles dos paradigmas indicados. Aduz, ademais, que apenas os trechos e ementas dos paradigmas foram transcritos no recurso especial, sem que houvesse o apontamento dos trechos específicos dos fundamentos do acórdão recorrido que embasaram sua conclusão. Requer, assim, *“a reanálise da admissibilidade do recurso especial, para fins de afastar o conhecimento do recurso por não ter apresentado as transcrições dos trechos dos pontos específicos no acórdão recorrido que diverjam analiticamente com trechos dos paradigmas colacionados”*. No mérito, o sujeito passivo postula pela manutenção da decisão recorrida por seus próprios fundamentos, os quais não foram plenamente atacados no recurso especial da Fazenda Nacional.

## 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:

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial: enquanto a decisão recorrida admite o crédito de materiais de embalagem, os acórdãos paradigmas assumem posição diametralmente oposta, rechaçando tal creditamento.

Observe-se que, neste caso, a controvérsia interpretativa consiste precisamente na questão de saber se um gasto posterior aos limites temporais do processo produtivo poderia ser considerado como insumo - essa é a questão central em ambos os acórdãos confrontados, os quais, vale destacar, tratam de materiais de embalagem para o transporte de alimentos.

Observe-se que, no recurso especial, a Fazenda Nacional demonstra, de forma analítica e suficiente, o ponto fundamental de divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas, indicando o ponto específico de controvérsia entre os arestos confrontados. Da leitura dos excertos do referido recurso, transcritos a seguir, depreende-se, claramente, a natureza da controvérsia jurisprudencial, com todos os seus elementos fundamentais:

5. Ocorre que, em sede de CARF, o v. acórdão ora recorrido proferido pela Colenda 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF

entendeu de dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para reconhecer o direito de crédito sobre as embalagens de transporte, como se vê pelo trecho abaixo, litteris:

**CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. 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, caso contrário, não. 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.

6. Ao assim decidir, o v. acórdão ora recorrido acabou por DIVERGIR FRONTALMENTE do seguinte paradigma da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, litteris:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 PR (2010/02091150), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

**EMBALAGENS DE TRANSPORTE. DESPESAS REALIZADAS APÓS A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.**

Não geram direito ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade as aquisições de embalagens de transporte, posto que utilizadas após a finalização do processo produtivo, em etapa comercial. A legislação em vigor expressamente previu a possibilidade do desconto de crédito somente aos insumos utilizados na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda. (Acórdão n. 3402-008.051, doc.1)

7. Ora, a divergência jurisprudencial no tocante ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 é presente, considerando:

a) como visto pelo trecho do v. acórdão ora recorrido, já transcrito, entendeu-se de conceder o crédito sobre os gastos com embalagens de transportes, sendo que tais embalagens, conforme apurado, fazem parte do processo de armazenamento e transporte do produto. Ou seja, fazem parte de um processo posterior à produção do bem destinado à venda;

b) diferentemente o trecho confrontante do paradigma n. 3402-008.051, da Colenda 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, já transcrito, entende que não deve ser concedido o crédito das contribuições sobre esses gastos.

8. Uma vez evidenciados os fatos e comprovada a divergência jurisprudencial, passemos a demonstrar doravante os argumentos que justificam a reforma do v. acórdão ora recorrido.

(...)

11. Conforme já mencionado, a contribuinte é empresa que se dedica ao cultivo e comercialização de frutas, em especial melão, melancia e mamão, dentre outras. Porém, ao contrário do que afirma, os itens que foram glosados pela fiscalização não fazem parte da cadeia de produção, mas sim de gastos posteriores à finalização do processo de produção.
12. Assim sendo, para efetuar a comercialização de seus produtos bem como o transporte dos mesmos, é necessário efetuar a proteção, realizada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como pallet de madeira, caixa de papelão, saco plástico, etc.
13. Portanto, as glosas procedidas pela fiscalização devem ser mantidas.

Como se vê, há, no recurso especial, suficiente demonstração analítica do dissenso jurisprudencial.

Não assiste razão, portanto, ao sujeito passivo quando, em contrarrazões, postula pelo não conhecimento do recurso, pois a Fazenda teria deixado de transcrever os trechos do aresto recorrido: na verdade, diversamente do que entende o sujeito passivo, a transcrição de excertos do acórdão recorrido não é condição de admissibilidade do recurso especial, mas a demonstração analítica da divergência – requisito plenamente satisfeito no recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

### **Do Mérito**

No presente caso, a controvérsia resume-se à questão de saber se geram direito a crédito de contribuições não cumulativas os encargos com materiais de embalagem para o transporte de produtos alimentícios – no caso concreto, frutas como manga, melancia, mamão e melão.

Com relação a tal questão, entendo que o acórdão recorrido tratou de forma correta a matéria, contemplando o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre as despesas com materiais de embalagem essenciais para a manutenção da integridade dos alimentos transportados.

Na linha de tal entendimento, veja-se o Acórdão n.º. 9303-012.337, julgado, por unanimidade de votos, em 17/11/2021, Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos trazidos nos excertos transcritos abaixo, extraídos de seu voto condutor, adoto como razões de decidir:

Verifica-se nos autos que os citados materiais de embalagem para transporte dos produtos, são utilizados com a finalidade de remoção da produção, haja vista que o acondicionamento do produto final para transporte é um gasto necessário e indispensável ao processo produtivo, posto que possibilita que a mercadoria conserve suas características até chegar ao comprador, sendo, portanto, essencial para o processo produtivo da empresa. Ou seja, garantindo a integridade dos produtos (perecível) até a chegada ao cliente. 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 e 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”.

Cabe reprimir que, neste caso, o Objeto Social do Contribuinte (UGBP), conforme o seu Estatuto Social é a exploração da agricultura em geral, trabalhando as culturas agrícolas temporárias e/ou permanentes, especialmente a fruticultura (no caso aqui tratado o mamão).

No recorrido, no voto condutor o Relator informa que (fl. 202): “A Recorrente demonstrou às e-fls. 182 como funciona o acondicionamento dos mamões, relacionando cada um dos bens sobre os quais pretende obter os créditos à montagem da complexa estrutura de embalagem que é construída em torno dos mamões com o objetivo de evitar que sofram impactos, bem como demonstrar que obedeceram aos limites de temperatura exigidos, no caso dos termógrafos. Em relação ao gengibre, trata-se de uma caixa”.

Como se vê, especificamente, os custos/despesas aqui discutidos, trata-se apenas das embalagens utilizadas para estocagem e o transporte dos seus produtos – frutas frescas, e tratam-se de itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa, acarreta substancial perda da qualidade do produto daí resultantes (perderiam suas características), principalmente na conservação e na qualidade dos produtos industrializados, além de terem obrigatoriedade de atendimento pela legislação fitossanitária.

E foi nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma vem decidindo, conforme Acórdãos n.ºs 9303-010.011 e 9303-010.021, de 22/01/2020, 9303-010.448, de 17/06/2020 e n.º 9303- 011.453, de 19/05/2021, este último de relatoria deste Conselheiro.

Portanto, não assiste razão à Fazenda Nacional e não há reparos a ser feito no Acórdão recorrido, uma vez que geram crédito da COFINS os gastos efetuados com às aquisições das embalagens para transporte (caixas de madeira, termógrafo 0 a 40 dias, paletes e seus acessórios (cantoneiras de madeira, cantoneiras de papelão, estrado de madeira, tampa de paletes, fita pet 16mm, selo metálico 16mm, saco de tela, selador pet 16, linha para saco de tela, papel Kraft e prego com cabeça), etc., que tem o objetivo de deixar os produtos em condições de serem estocados e serem transportados, uma vez que as embalagens serão utilizadas na conservação, armazenagem e na preservação das características/integridade dos produtos (frutas/alimentos) para que chegue ao consumidor em perfeitas condições para consumo. Por fim, nota-se inclusive que os materiais em questão, cuja utilização é exigida pela regulamentação fitossanitária, se enquadram nos requisitos – itens 58 e 59 do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 2018.

### **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 em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira- Presidente Redatora