



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13433.900423/2013-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-014.053 – 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)

Ano-calendário: 2010

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 n° 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira- Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Liziane Angelotti Meira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-010.057**, de 23/11/2021, assim ementado, na parte de interesse:

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.

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 paradigmas de divergência jurisprudencial, os Acórdãos n.ºs 9303-007.111 e 9303-009.310 (julgados, respectivamente, em 15/08/2018 e 18/09/2019).

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:

2.2. Antes de adentrar o mérito, um pequeno alerta, a fiscalização, além dos créditos decorrentes da aquisição de MATERIAL DE EMBALAGEM, glosa outros, dentre estes o de aquisição de produtos não sujeitos aos pagamentos das contribuições. Em seu arrazoado a Recorrente deixa claro que apenas se insurge contra a glosa de material de embalagem descrita no item 3.1 do Despacho Decisório. Portanto, para as aquisições de materiais de embalagens não sujeitas ao pagamento das contribuições a glosa deve ser mantida – não apenas por PRECLUSÃO, mas também por expressa proibição legal (art. 3º § 2º II das Lei 10.637/02 e 10.833/03).

2.2.1. Fixado o antedito, 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.

2.2.2. A Recorrente tem como atividade empresarial a produção e comercialização de frutas como manga, melancia, mamão e melão; frutas que demandam cuidados extraordinários em seu transporte para evitar perdas. Destarte, não obstante o uso do material de embalagem seja pós processo produtivo (e com isto não essencial ao mesmo), este material é relevante ao processo, sendo possível o creditamento.

2.2.2.1. Portanto, deve ser revertida a glosa vinculadas com as 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 (neste último caso, desde que tributado).

O entendimento está, com efeito, divergente do adotado nos paradigmas indicados, que também se debruçaram sobre o crédito sobre os gastos com embalagens de transportes (ementas parcialmente reproduzidas, nas partes de interesse):

Acórdão n.º 9303-007.111

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE. 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 das embalagens de transporte.

Acórdão n.º 9303-009.310

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

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

Assim, resta claro que, enquanto o acórdão recorrido reconheceu o direito a crédito sobre os gastos com embalagens de transporte, os paradigmas adotaram o entendimento divergente: as glosas, na mesma situação, foram mantidas.

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

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

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:

Consignou o voto condutor do acórdão recorrido que “não obstante o uso do material de embalagem seja pós processo produtivo (e com isto não essencial ao mesmo), este material é relevante ao processo, sendo possível o creditamento”.

Os acórdãos paradigmas, por outro lado, entenderam que as embalagens, (exemplo: caixas de madeira, pallets, etc.) que servem ao manuseio dos produtos, são embalagens de transporte. Assim sendo, não podem ser caracterizadas como insumo. Cotejando os acórdãos paragonados, constata-se que, ao contrário do posicionamento adotado pela decisão recorrida, os paradigmas ratificaram o entendimento da Fiscalização no sentido de que as despesas e/ou custos com embalagem de transporte não dão direito à crédito de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa. Defenderam, em sentido oposto ao acórdão recorrido, que os materiais incorporados ao produto nas etapas de comercialização e transporte, após, portanto, à fase de produção e de fabricação, não podem gerar crédito por não se traduzirem em insumo.

(...)

Como visto, os acórdãos em referência, ao contrário do posicionamento adotado pela decisão guerreada, ratificaram o entendimento da fiscalização no sentido de que as despesas e/ou custos com embalagens que servem ao manuseio, ainda que atuem como facilitadores no transporte ou na comercialização dos produtos são embalagens de transporte e não dão direito à crédito de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa.

Conclui-se que, nos termos dos precedentes indicados, que os materiais incorporados ao produto nas etapas de comercialização e transporte, após, portanto, à fase de produção e de fabricação, não podem gerar crédito por não se traduzirem em insumo.

O mesmo raciocínio aplicado a pallets, caixas de madeira, ripas se aplica a 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 e outros tipos de embalagens destinadas ao manuseio do produto e transporte.

Verifica-se claramente o dissídio sobre a interpretação do art. 3º, (em especial incisos II, III, IV, IX e X e § 1º, II), da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002; no Parecer Normativo COSIT n. 5/2018 c/c art. 100 do CTN; arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 c/c Resp n.º 1.221.170.

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 nº 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. Confirase trechos do voto abaixo reproduzidos, com o qual concordo e os adoto como razões de decidir:

“(…) A Lei nº 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 nºs 9303-010.011 e 9303-010.021, de 22/01/2020, 9303-010.448, de 17/06/2020 e nº 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

Diante do acima exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães