



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.722572/2016-23</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.607 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	CNA - COMPANHIA NACIONAL DE ALCOOL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte 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 de divergência interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 118, da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (novo RICARF), contra o Acórdão nº 3401-012.278, de 22/08/2023, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. INSUMO.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Constou do dispositivo do acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial em relação à “possibilidade de se tomar créditos sobre gastos com embalagens para transporte dos produtos”.

Aduz, em síntese, que:

(i) Na sistemática de conceito de insumos para o PIS e COFINS não cumulativos, para considerar embalagens como insumos, é necessário o emprego destas na fabricação de produtos destinados à venda, e, nos termos do acima exposto, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

(ii) Bens e serviços não utilizados no processo produtivo de bens e serviços, destinados à venda, não podem ser considerados dentro do conceito de insumos, razão pela qual

não se pode admitir a apuração de créditos sobre essas despesas, devendo ser reformada a decisão vergastada, mantendo-se a glosa dos créditos efetuada pela fiscalização.

(iii) 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.

Apontou como paradigma, o acórdão nº 9303-007.845, de 22/01/2019:

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.

O R. despacho de admissibilidade de e-fls. 223-227 deu seguimento ao Recurso Especial:

Diante do exposto, com fundamento no art. 119, *caput* e § 1º, do novo RI-CARF, aprovado pela Portaria nº 1.634, de 2023, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para rediscussão da seguinte matéria: “Possibilidade de se tomar créditos sobre Gastos com Embalagens para Transporte dos produtos”.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer a negativa de provimento do recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118, §6º, do RICARF, seu cabimento é 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 quanto à possibilidade de se tomar créditos sobre gastos com embalagens para transporte dos produtos.

Entendo que a divergência está comprovada, pois o acórdão recorrido admitiu o crédito como insumo das embalagens de transporte, em razão da função de assegurar a manutenção das condições do produto a ser transportado. Já o Acórdão paradigma entendeu que as embalagens para transporte que não se incorporam ao produto, não cabendo seu creditamento.

Assim, nos termos do despacho de admissibilidade, cujas razões adoto:

No **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, “(...) independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições”, como pode ser observado pelo trecho da Ementa abaixo reproduzido:

*“CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. INSUMO.*

*No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições”. (Grifei)*

Confira-se trechos do Voto Conductor do recorrido (fls. 202/204):

*“(…) Entendo que os gastos com os materiais supracitados - itens caixas, etiquetas, fitas e filmes, protegem as embalagens primárias e secundárias dos produtos, constituindo despesas essenciais para a manutenção da qualidade dos produtos, ainda que sejam utilizadas somente para acondicionamento no transporte de unidades já acomodadas em embalagens de “apresentação”.*

*“(…) As glosas com embalagens que mantêm o produto em condições adequadas para ser transportado, devem ser revertidas no presente caso”. (Grifei)*

De outro lado, o Acórdão indicado como nº **paradigma** nº **9303-007.845**, de 22/01/2019, teve a seguinte ementa (parte que toca a presente matéria):

*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. (Grifei)*

Os seguintes trechos do Voto condutor do Acórdão paradigma, deixa claro que são insumos, somente os bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se desse conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo de produção. Confira-se:

*“(…) 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. (...).*

*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 aos adquirentes, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras. (Grifei)*

Como pode ser observado, ambos os Acórdãos foram proferidos após o julgamento do REsp STJ 1.221.170/PR, portanto, refletem contexto jurídico idêntico, resta evidenciada a divergência jurisprudencial no tocante a aplicação do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2003, pois, como visto nos trechos acima reproduzidos, há um dissenso acerca do alcance do conceito de insumos aplicado às despesas com Embalagens para o transporte de mercadorias.

Enquanto no Acórdão recorrido a Turma julgadora admite o creditamento, independentemente de as Embalagens serem de apresentação ou de transporte, os materiais de Embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. Diferentemente, no Acórdão paradigma, o Colegiado entendeu que às Embalagens para transporte que não se incorporam ao produto, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56 do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, essas embalagens não podem ser consideradas insumos.

Nesse sentido, afigura-se a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 3º, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002. Logo, evidente que diante de situações análogas, os Acórdãos confrontados adotaram conclusões diversas.

Por isso, voto por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

#### **MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

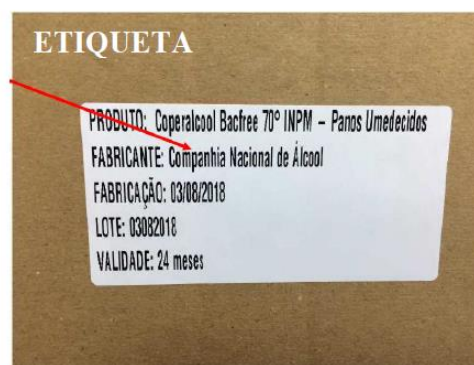
O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo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

Nesse sentido, o acórdão nº 9303-014.544, j. 23-01-2024:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 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.

No caso, os dispêndios em litígio se referem a embalagens, etiquetas, fitas e filmes, utilizados como embalagens de transporte, para evitar danos aos produtos fabricados pela Recorrida durante na movimentação. O Contribuinte tem como principal atividade a fabricação de álcool para fins de limpeza e de produtos de limpeza.

As caixas são utilizadas para o transporte, as etiquetas servem à identificação externa dos produtos, coladas em caixas ou filmes. As fitas são para fechamento das embalagens. Os filmes são utilizados para acondicionamento dos lotes dos produtos:



O Contribuinte sustenta que esses dispêndios são essenciais e relevantes para o transporte e segurança dos produtos:

A embalagem destinada ao transporte/acomodação/apresentação visa à conservação e proteção do produto contra agentes externos indesejáveis, mantendo sua composição original, justamente para sua comercialização, portanto, trata-se de embalagens de transporte para o consumo, não mero transporte somente como meio da atividade de industrialização e, por fim, o mesmo critério segue para os itens fitas, etiquetas e filmes, que são intrínsecos ao produto final comercializado pela Recorrente.

E acrescenta que a Agência Nacional de Transportes Terrestres impõe regras para o transporte de tais produtos, por serem considerados perigosos, conforme se vê na Resolução nº 5947/2021.

Entendo que esses gastos estão relacionados a movimentação e acondicionamento dos frascos de plástico que contêm o álcool em variadas formulações fabricadas pela empresa e o creditamento está autorizado, uma vez que têm a finalidade de manter o produto em condições adequadas, mantendo a qualidade e segurança, por isso são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da COFINS.

Logo, o crédito pode ser admitido como insumo, nos termos do inciso II, do art. 3º.

Por isso, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional neste tópico.

### Conclusão

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

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**