



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



**Processo nº** 13888.003890/2008-81  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.896 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de março de 2024  
**Recorrente** AJINOMOTO DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PAPELÃO E FILMES STRECH PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets, papelão e filmes stretch 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 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria n.º 1.634/2023.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Vinicius Guimarães, Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovich Belisário, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente), Liziane Angelotti Meira (Presidente)

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto por AJINOMOTO DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA., Recorrente, contra o Acórdão 3402-008.052, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS DE GERAÇÃO DE VAPOR. TRATAMENTO DA ÁGUA.

Os gastos com os produtos químicos adicionados à água utilizada nas caldeiras geradoras de vapor, nos processos de aquecimento nas etapas de fermentação, isolamento e purificação, intrínsecos ao processo produtivo da empresa, enquadram-se ao conceito de insumo.

Da mesma forma, os produtos utilizados no tratamento da água para retorno aos rios são relevantes por serem uma imposição legal (Resoluções CONAMA), igualmente se enquadrando no conceito de insumo.

ENERGIA TÉRMICA. MATÉRIA NÃO CONTROVERTIDA.

No presente processo não foram glosadas despesas referentes a energia térmica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Alega a Recorrente haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária em relação ao conceito de insumo, notadamente quanto ao reconhecimento de direito creditório para a contribuição COFINS sobre embalagens de transporte.

Para demonstrar a divergência jurisprudencial a Recorrente indica como paradigma os Acórdãos 3302-011.391 e 3402-002.281, cujas ementas têm o seguinte teor:

Acórdão 3302-011.391

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

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

**PRELIMINAR. VERDADE MATERIAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. OFENSA. INOCORRÊNCIA**

A decisão de piso enfrentou as alegações da recorrente, analisando os elementos probatórios juntados e formando sua convicção em cada caso, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da verdade real e da ampla defesa.

**COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

**PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.**

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch”, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

**CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA. PRODUÇÃO DE ALIMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os dispêndios na aquisição de insumos utilizados na limpeza da fábrica produtora de alimentos permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa.

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS RELACIONADOS DIRETAMENTE COM O PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.**

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito de PIS E COFINS referente: serviço de armazenagem da produção de queijo, serviço de dedetização, serviço de resfriamento de leite in natura, serviço de manutenção de câmaras frias de armazenagem de produtos refrigerados (queijo, manteiga, iogurte, etc.), serviço de manutenção e reparo em equipamentos/máquinas gerais da indústria, serviço de manutenção da central de tratamento de resíduos, serviço de manutenção em balanças da indústria.

**CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.**

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

**CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.**

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE ENCARGOS DE DEPRECIACÃO DE ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas utilizados diretamente no processo produtivo.

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NOS SETORES PRODUTIVOS.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão 3402-002.281

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo - vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com embalagens de transporte - pallet, papelão e os filmes stretch - integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

Na apuração de PIS/Cofins não cumulativo, a prova da existência do direito de crédito incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração por parte do

contribuinte, deve a Fiscalização promover o lançamento com os dados que se encontram ao seu alcance.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O Recurso da Contribuinte foi admitido conforme Despacho de Admissibilidade fls. 3552/357, para que seja rediscutida a matéria referente ao “**direito da recorrente a créditos de COFINS sobre embalagens de transportes**”.

No mérito, a Recorrente destaca, em síntese, que os gastos com embalagens de transporte – pallet, papelão e os filmes stretch – *“são requisitos para o transporte sem contaminação e/ou alteração das características dos produtos e obrigatórios para o processo de exportação, sendo descartáveis, ou seja, do tipo one way, evidente que sua utilização é imprescindível para o processo de geração de receitas, gerando custos a cada etapa, enquadrando-se no conceito de insumo e devendo dar direito ao crédito pretendido”*.

Em contrarrazões a Recorrida destaca que visando *“garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos”*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

O recurso especial de divergência interposto é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade.

### *Do conhecimento*

Cotejando os arestos paragonados, verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja vista que todos tratam do direito a crédito relativo às embalagens para transporte, especialmente pallet, papelão e filmes stretch.

No Acórdão recorrido a Turma Julgadora chegou à conclusão de que tais embalagens não podem conceder créditos para a indigitada contribuição social *“por serem empregados em momento pós-produtivo”*.

Vejamos:

Acórdão Recorrido

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.

Nos Acórdãos paradigmas, por seu turno, foram admitidos tais créditos, conforme se verifica nas ementas abaixo:

Acórdão 3302-011.391

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como **garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch”, pallet de madeira**, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (destaque nosso)

Acórdão 3402-002.281

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com embalagens de transporte - **pallet, papelão e os filmes stretch** - integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (destaque nosso)

A similitude fática clara ao analisarmos o voto vencido da Relatora Originária do Acórdão recorrido quando afirma que “todos os itens (**Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Stretch**) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo”. (destaque nosso)

Pelo exposto, conheço do Recurso interposto.

### ***Do mérito***

No mérito, entendo caber razão à Recorrente, haja vista a consolidada posição deste Colegiado quanto à possibilidade de crédito dos valores relativos aos gastos com materiais

de embalagem – pallet, papelão e os filmes stretch – essenciais para a manutenção da integridade dos alimentos transportados.

A propósito, veja-se o Acórdão n.º 9303-014.369, da relatoria do I. Conselheiro Rosaldo Trevisan, abordando a mesma matéria e materiais do presente caso, assim ementado quanto ao assunto em tela:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

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.

Do voto do Relator destaco a seguinte passagem, cujas razões de decidir adoto como se minhas fossem:

“Os *pallets* são, assim, material necessário ao transporte de produtos, preservando suas características e evitando contato com o solo ou contaminação dos alimentos. Não se debate, nas glosas ou no presente processo, a ativação ou não de tais *pallets*, que, aparentemente, pelas justificativas apresentadas, acompanham as mercadorias transportadas, em operações internas e de venda.” (destaques do original)

No mesmo sentido foi entendimento deste Colegiado no Acórdão n.º 9303-014.053, da relatoria do i. Conselheiro Vinícius Guimarães, assim ementado:

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 nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Forte nestas razões entendo que o acórdão recorrido deve ser reformado para fins de reconhecer o direito da Contribuinte ao crédito das contribuições não cumulativas sobre as despesas com materiais de embalagem – pallet, papelão e os filmes stretch – essenciais para a manutenção da integridade dos alimentos transportados.

***Dispositivo***

Pelo exposto, admito e conheço do Recurso Especial, e no mérito dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa