



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



**Processo nº** 10660.901106/2018-40  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.640 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2022  
**Recorrente** COOP.REGIONAL AGRO-PECUARIA DE SANTA RITA DO SAPUCAI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2016

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. A matéria não impugnada torna-se definitiva quando não demonstrado o contrário na fase recursal, em virtude da incidência da preclusão consumativa .

**CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**

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.

**FRETES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

**COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CALCULO.**

Restando demonstrado pelo fisco, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa sobre: 1 - fretes de compras para transporte de produtos não tributados. 2 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento. Vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 1. Votaram pelas conclusões Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Antônio Borges no item 2. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.631, de 27 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10660.901104/2018-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento 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.

Cuidam os autos de Pedido de Ressarcimento de crédito relacionado ao Pis-pasep/Cofins não-cumulativa.

Após análise, a DRF, com base em Termo de Verificação Fiscal, emitiu Despacho Decisório que reconhece parcialmente o direito creditório

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade na qual alega principalmente, que:

- preliminarmente, a nulidade do Despacho Decisório, pois, segundo ela, *“os fatos materialmente ocorridos não se enquadram nas normas invocadas pela Fiscalização! Em outras palavras: inexistente subsunção dos fatos à norma invocada pela Fiscalização para fundamentar a glosa dos créditos! A jurisprudência administrativa, como se verá a seguir, é uníssona no sentido de que o ato praticado pela Fiscalização padece de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincide com o motivo legal, sendo a consequência jurídica desta falta de correspondência a nulidade do ato viciado”;*

- a cooperativa teria direito ao crédito presumido pois *“está devidamente habilitado e registrado no ‘Programa Mais Leite Saudável’”;*

- o Contribuinte poderia ter se beneficiado de outras exclusões assim permitidas na IN 635/2005; entretanto, apenas utilizou-se de duas exclusões, quais sejam (i) receitas de vendas aos cooperados e; (ii) valores repassados aos cooperados decorrentes das vendas de mercadorias entregues pelos cooperados à cooperativa. Entretanto, a fiscalização desconsiderou a exclusão dos valores repassados aos cooperados decorrentes das vendas de mercadorias entregues pelos cooperados à cooperativa!;

- os gastos com frete constituem serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”;

- como se depreende das notas fiscais, os bens adquiridos referem-se, essencialmente, à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção do leite;

- o chamado “crédito extemporâneo” ocorre quando, por um lapso, deixa de ser escriturada uma nota fiscal que possa gerar crédito de tributos (como IPI, PIS, COFINS e ICMS), sendo efetuado posteriormente à sua efetiva entrada no estabelecimento, ou seja, é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. Sendo que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, nos artigos 3º, § 4º, determinam expressamente que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”;

- a embalagem utilizada no transporte visa a conservação e proteção do produto até o seu destino final contra agentes externos indesejáveis. Além disso, tais embalagens se mostram imprescindíveis para a proteção e manutenção da integridade do produto durante seu transporte, de forma a garantir que o consumidor adquira um produto de qualidade;

- as mercadorias classificadas nos NCMs 23.09.9090, 23.06.1000 foram tributadas, tendo em vista que as alíquotas do PIS/COFINS são suspensas tão somente quando vendidas aos produtores de carne suína e de aves.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil reconheceu parcialmente o direito creditório, consoante acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEITE. PROGRAMA MAIS LEITE

SAUDÁVEL. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO.

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, regularmente habilitadas no Programa Mais Leite Saudável poderão descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às operações de aquisição de leite in natura para utilização como insumo na produção dos produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Esses créditos quando não puderem ser deduzidos da contribuição devida no mês, são passíveis de ressarcimento e/ou compensação, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação, entre os quais a habilitação, provisória ou definitiva, no Programa Mais Leite Saudável.

FRETE PAGO NA COMPRA DE INSUMOS. CRÉDITOS. NATUREZA DOS INSUMOS TRANSPORTADOS.

As despesas com fretes, vinculadas a compras dos insumos utilizados no processo produtivo, integram o custo de aquisição e, por conseguinte, os créditos originados dessas despesas têm a mesma natureza e seguem a mesma sistemática de cálculo dos créditos originados das mercadorias adquiridas.

Cientificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa.

É o relatório.

## 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:

### MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Estas glosas foram mantidas pela DRJ com fulcro nos seguintes fundamentos:

A pessoa jurídica pode apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, mas, ao fazê-lo, deverá recalculá-los e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons), as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Além do exposto acima, o art. 22 da IN SRF 600/2005, editada em atendimento aos arts. 66 e 92 das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, estabelece (essa exigência foi mantida nos art. 28 da IN RFB n.º 900/2008 e 32 da IN RFB 1300/2012):

...

A empresa pode, de fato, aproveitar o crédito que sobre em um mês para dedução da contribuição a pagar de meses subsequentes, porém se quiser se ressarcir desse valor que sobrou ou usá-lo em compensação, deve respeitar o trimestre civil nos termos da legislação de regência.

Assim, as glosas quanto a este item devem ser mantidas.

No entanto, ainda que tenham sido objeto do acórdão recorrido, tais matérias não foram contestadas através do recurso, motivo pelo qual são consideradas como “não impugnadas” e, em virtude da preclusão consumativa, tornaram-se definitivas na esfera do processo administrativo fiscal tributário, nos exatos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972.

Este tema possui uma série precedentes neste Conselho, como se verifica, por exemplo, do Acórdão n.º 1001-000.302, proferido em 18 de janeiro de 2018, e assim ementado:

## ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO. Se o recurso voluntário não devolve a matéria abordada na manifestação de inconformidade, inovando a discussão tratada nos autos, não há como dele conhecer, mormente pela preclusão da matéria inovada.

Isto posto, considerando que a Recorrente não se insurgiu sobre a extemporaneidade dos créditos, trata-se de matéria incontroversa.

## VENDAS A NÃO COOPERADOS

Sobre a glosa, a Autoridade Fiscal esclareceu que:

52. A exclusão específica da cooperativa, de acordo com o inciso II e parágrafo primeiro do art.15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 c/c o inciso II do art. 32 do Decreto nº 4.524/2002, se configura na exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias **ao associado**.

**53. Após as verificações específicas inerentes as cooperativas, constatou-se a existência de vendas a não associados de valores consideráveis, ou seja da prática de atos não cooperativos em contraponto com a inexistência de débitos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte em seu EFD-Contribuições.**

54. Diante deste fato constatado, procedeu-se a auditoria das **Planilhas de Saída** apresentadas pela empresa e intimou-se o contribuinte a fazer as modificações necessárias, conforme Termo de Intimação Fiscal 002, visando a adequação das mesmas para a quantificação dos valores de crédito de PIS/COFINS a serem glosados.

55. Com base nessas **Planilhas de Saídas modificadas** pela empresa, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 002, foram extraídos os valores das receitas de venda a **não associados/terceiros**. Desses valores procedeu-se a uma segunda extração, selecionando os valores de receitas de venda a **não associados/terceiros tributáveis**, ou seja, com notas fiscais de venda com CST 01 (Tributado ad valorem), chegando-se assim a **um valor total de PIS/COFINS devido** que deveria ter sido deduzido do valor de crédito de PIS/COFINS pleiteado.

56. E da mesma forma, como acima relatado, visando a **imediate conclusão** desta ação fiscal, este **valor total de crédito de PIS/COFINS a ser glosado** foi projetado para um **percentual proporcional do crédito total pleiteado**.

57. Foram, portanto, glosados os valores de crédito de PIS/COFINS deduzidos correspondente a esse recálculo de PIS/COFINS devidos, **no percentual de 2,59 % (dois vírgula cinquenta e nove por cento) do crédito total pleiteado, proporcional ao total do valor dessas glosas,**

sendo quantificado **no valor de 34.656,18** referente ao **2º trimestre de 2016**. (g.n)

Para manutenção da glosa, a DRJ procedeu à seguinte argumentação:

**Os benefícios a que faz jus uma cooperativa, são sempre relacionados aos chamados atos cooperativos - aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre esses e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.** O § 1º do citado artigo 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 dispõe que somente podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep "*as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa*".

**In casu, a fiscalização apurou que produtos que são tributados pelas contribuições em comento foram vendidos a terceiros não associados e não foram tributados. O que se está cobrando, via dedução do crédito pleiteado, é o valor da contribuição devido pelas vendas citadas.**

Ainda que o produto vendido tenha origem em um associado, sua venda deve ser tributada quando efetuada a não associado. (g.n)

A Recorrente, por sua vez, de certo modo aprimora a tese suscitada na Manifestação de Inconformidade, no sentido de que poderia ter se beneficiado de outras exclusões autorizadas pela legislação de regência, limitando-se a utilizar apenas duas e passa a adotar linha de defesa um tanto inventiva, afirmando que haveria uma bitributação por existirem duas regras matrizes distintas na sistemática de tributação de cooperativas agropecuárias. Veja-se:

Ressalta-se, como adendo, que o Contribuinte poderia ter se beneficiado de outras exclusões assim permitidas na legislação competente, conforme exposto nos autos da manifestação de inconformidade; entretanto, apenas utilizou-se de duas exclusões (já citadas), quais sejam: (i) receitas de vendas aos cooperados e; (ii) valores repassados aos cooperados decorrentes das vendas de mercadorias entregues pelos cooperados à cooperativa.

...

Contudo, o que ocorreu com a conduta da autoridade fiscal, na prática, foi uma bitributação, **PORQUANTO AS REFERIDAS OPERAÇÕES DE SAÍDA JÁ HAVIAM SIDO TRIBUTADAS!** Além da bitributação intentada, a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou as exclusões procedidas legalmente pelo Contribuinte e demonstradas nas respostas à intimação; frisa-se: utilizando uma metodologia de glosa que sequer possui fundamentação na legislação tributária!

Explica-se: a apuração do PIS/PASEP e da COFINS nas cooperativas agropecuárias deve ser compreendida por meio de duas espécies de "regras matrizes" distintas. A primeira delas é a regra geral destas contribuições, previstas nos artigos 1º e 2º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e que já é amplamente conhecida como o "*total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica*", independente se a

saída é realizada para cooperado ou terceiro, de forma que todas as receitas serão submetidas às respectivas alíquotas básicas do regime não cumulativo.

A segunda espécie de “regra matriz” pode ser encontrada na MP 2.158-35/2001, em seus artigos 15 e s.s., corroborada pelo art. 32 e s.s. Decreto n.º 4.524/2002 e pelo art. 11 da Instrução Normativa RFB n.º 635/2005 (vigente à época), atual art. 292 da Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, que possibilita, em “momento posterior” da apuração, a exclusão de determinados itens da base de cálculo das Contribuições, sendo:

(...)

Destarte, é de conhecimento da recorrente que **todas as suas receitas (receita bruta) com a venda de produtos ou serviços estão intrincadas à hipótese de incidência do PIS/PASEP e da COFINS, ou seja, INDEPENDENTE de as receitas estarem vinculadas ao “ato cooperado” ou “não cooperado”, deverá ser escriturada a tributação das saídas.** Importa esclarecer, assim, que nas operações de revenda para terceiros (não cooperados), de fato, não haverá a alteração dos efeitos tributários da escrituração da “saída” (débito), e até mesmo da escrituração de uma possível “entrada” (crédito).

**Em suma, a Cooperativa recorrente não apenas tributa (1ª regra matriz) as receitas dos atos “não cooperativos”, como também as receitas dos atos “cooperativos”, cabendo, posteriormente, a exclusão do montante vinculado a “este último” (2ª regra matriz).** Apenas como adendo e à título de conhecimento, as exclusões são escrituradas em seu montante global nos registros M211 (PIS/PASEP) e M611 (COFINS) da EFDContribuições.

A despeito do esforço argumentativo, não se verifica qualquer evidência de que as glosas decorrem de atos cooperativos, ou seja, realmente importam em operação com terceiros não associados e detêm natureza de operação de mercado o que, em regra, submete-se ao regular tratamento tributário.

Conforme bem colocado pela Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, no Acórdão n.º 3302003.191–3ªCâmara/2ªTurma Ordinária, as cooperativas constituem associações de pessoas com objetivo de ajudar-se mutuamente, com natureza *sui generis*, tendo em vista que o ato cooperativa, não pode ser vislumbrado como um ato comercial ou comercial, uma vez que o objetivo comum da cooperativa não é o lucro, mas o fortalecimento de determinados grupos que, como regra, estariam fora do mercado em um regime de economia solidária.

Importante transcrever ainda os dispositivos que regulamentam a matéria, constantes da Instrução Normativa SRF n.º 635, de 24/03/2006 (Revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.911, de 11 de outubro de 2019), *verbis*:

Art. 1º As sociedades cooperativas devem observar as disposições desta Instrução Normativa na apuração: I - da Contribuição para o PIS/Pasep

e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre o faturamento; II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação; e

III - da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Art. 2º São contribuintes, na hipótese do inciso I do art. 1º, as sociedades cooperativas em geral. (...)

Art. 3º As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais por estas devidas em relação as receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)

Art. 4º O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento é o auferimento de receita. (...)

**Art. 6º A base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas. (...)**

**Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:**

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

É certo que as cooperativas podem deduzir determinados valores da base de cálculo do PIS e da COFINS. Não é essa a discussão. O debate alcança a possibilidade de incidência das contribuições sobre negócios praticados com terceiros, assegurando-se as exclusões e deduções legalmente previstas.

No caso em tela, a Fiscalização considerou indevida a dedução relativa ao produto gerado por operações de venda para não cooperados, tendo em vista não ser permitido deduzir da base de

cálculo da contribuição para o PIS e COFINS tal incremento com natureza de receita.

Nessa linha, destaca-se o Acórdão n.º 3402004.260 da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/10/1999

COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CALCULO.

As sociedades cooperativas são isentas da contribuição, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade (Lei Complementar n.º 70/91, art. 6º, inciso I), as demais submetem-se a tributação normal. Restando o fisco demonstrado, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

PIS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Constatado que, em alguns meses, a base de cálculo apurada pela Recorrente revelou-se inferior à apurada pelo Fisco, não abalada pelo recurso trazido, correto o lançamento de ofício das diferenças apontadas.

Recurso Voluntário Negado.

Dessa feita, diante da natureza das operações glosadas, não vejo como desqualificar os valores recebidos da condição de receitas, de modo que a decisão recorrida não merece reparo.

DA GLOSA – FRETE DE COMPRAS

A glosa em debate decorre do entendimento já conhecido de que o crédito relativo ao frete acompanha o crédito principal, a ele vinculado:

39. Cabe aqui esclarecer, que não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição (**Frete Compra**). A despesa com frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, por integrar o custo de aquisição dos bens, origina direito ao cálculo do crédito, **mas apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento.**

40. Em resumo, **o crédito relativo ao frete acompanha sempre o crédito principal a ele vinculado.**

41. Portanto, em relação aos créditos oriundos dos **fretes de compra** referentes às aquisições alíquota zero e com suspensão, às aquisições Não conceito Insumo, às aquisições Manutenção e Reparos (Não contato/desgaste direto produção), como essas aquisições **NÃO dão direito à crédito, o frete segue o crédito a ele vinculado, também NÃO originando créditos de COFINS.**

No mesmo sentido seguiu a instância de piso:

Ora, uma despesa de frete por si só não se insere no processo produtivo da empresa. O que pode fazer parte deste processo é o bem adquirido, então, como já se disse, a apropriação de crédito das contribuições será efetuada sobre o preço total desse bem, que inclui o frete pago na aquisição.

Portanto, se um bem adquirido não gera crédito ou só gera crédito presumido e a base de cálculo desse crédito é o custo total da aquisição, o frete pago nessa aquisição também não vai gerar nenhum crédito ou só vai gerar o crédito presumido, conforme o caso.

Assim, ratifico o Despacho Decisório quanto a este tópico.

A Recorrente refuta o posicionamento, nos seguintes termos:

No entanto, não há qualquer previsão legal que vincule o direito creditório em face dos dispêndios com frete com o mesmo direito em relação ao produto transportado. Com efeito, o principal requisito para que haja o aproveitamento de créditos do PIS/PASEP e da COFINS é justamente que o produto adquirido ou o serviço contratado (ex. frete) sofra incidência dessas contribuições. Veja-se o art. 3º, § 2º, inc. II das Leis nº. 10.833/2003 e 10.637/2002, que apenas excetuam da hipótese de aproveitamento de créditos das referidas contribuições quando os bens ou serviços não estiverem sujeitos ao seu pagamento:

...

Ao exigir que tanto o serviço de frete quanto o produto adquirido transportado sejam passíveis de creditamento, o Fisco pretende usurpar o papel do legislador, utilizando-se de normativas infra-legais para criar empecilhos ao direito creditório de insumos “autônomos”, o que é inadmissível.

Discordo do entendimento da instância de piso, de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

A respeito da matéria, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

A Lei no 10.637/2002, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

**INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.**

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão nº 3402003.968–4ªCâmara/2ªTurma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe a reversão da glosa.

DA GLOSA – EMBALAGENS DE TRANSPORTE

As glosas referem-se a embalagens para acondicionamento do leite e iogurte, no tocante a caixas e filme stretch, utilizado para proteção, paletização e unitização de cargas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal:

(...) os materiais de embalagem glosados sob o motivo “**Embalagem Transporte/Acondicionamento**” **não se enquadram** no conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003, pois este conceito abrange restritivamente, por analogia ao inciso IV do art. 4º e o art. 6º do Decreto nº 4.544 /2002(RIPI), a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Razão pela qual, os correspondentes valores desses materiais de embalagem listados no **ANEXO I** foram glosados por representarem **embalagens de transporte/ acondicionamento e não de apresentação**.

A DRJ, por sua vez, ratifica a glosa por entender que o material de embalagem apenas é aceito como insumo quando incorporado ao produto, acompanhando-o até seu destino.

Para o contribuinte, seria necessário compatibilizar os conceitos de relevância e essencialidade em relação às aquisições de embalagens por parte da cooperativa, sobretudo em razão da necessidade de que os produtos por ela produzidos - leite, iogurte, creme de leite, bebidas, manteiga, doce de leite, queijo e requeijão - sejam embalados adequadamente, para preservação da integridade, qualidade, segurança e higiene:

Nessa perspectiva, tem-se que o Contribuinte em tela é sociedade Cooperativa de produção agropecuária, de modo que industrializa inúmeros produtos alimentícios através da aplicação da produção adquirida dos seus Cooperados e da utilização de inúmeros bens e/ou serviços como insumos. Diante disso, quando do transporte dos produtos finais ou dos insumos, **inconteste a necessidade de que os gêneros alimentícios sejam embalados, a fim de preservar sua integridade, qualidade, segurança e higiene**, isolando-os do meio externo e garantindo a manutenção de suas propriedades, a exemplo do leite UHT.

Com efeito, não se pode julgar possível que uma empresa que comercialize produtos alimentícios não o faça embalando tais produtos quando de seu transporte para venda. Não se trata de mera liberalidade ou “capricho”, mas, efetivamente, de uma necessidade sanitária decorrente de regulamentações normativas para que os alimentos permaneçam preservados, de modo que as embalagens utilizadas para transporte e/ou acondicionamento se tornam essenciais e, portanto, podem e devem ser consideradas insumos para fins de apropriação de créditos do PIS/PASEP e da COFINS.

Imagine-se transportar produtos como leite, iogurte, creme de leite, bebidas, manteiga, doce de leite, queijo e requeijão sem a utilização de embalagens. Certamente há de se concordar que seria inviável, para não dizer antiético e ilegal, sendo inconteste a essencialidade e/ou relevância de tais dispêndios. (...)

Depreende-se ter havido distinção entre embalagens de apresentação e de transporte, estas últimas glosadas porque não integram o produto, não seguem com ele quando de sua

comercialização e não conferem características, forma ou identificação. Assim, foram excluídos do conceito de insumo as embalagens externas utilizadas para logística e comercialização do “produto acabado”.

No entanto, a meu ver, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que os gastos com embalagens de transporte, que também protegem as embalagens primárias e secundárias dos produtos fabricados pela Recorrente, constituem despesas essenciais para a manutenção da qualidade dos produtos durante o transporte, ainda que sejam utilizadas somente para acondicionamento de unidades já acomodadas em embalagens de “apresentação”.

No tocante aos conceitos de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios, em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) 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”, a) “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.”

Sob o enfoque funcional,, com maior importância no ramo alimentício, as embalagens adquiridas para viabilizar o correto escoamento da produção, uma vez que o produto final não teria condições de ser transportado se não fosse embalado e acondicionado adequadamente, preservando suas características, também se mostram intrínsecas ao processo de produção, a justificar a natureza de insumos para tais dispêndios.

Desse modo, a aquisição destes produtos constituem custos essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de

sua produção, sendo possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, existem diversos precedentes nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE** 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 estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão n.º 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. (Acórdão n.º 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72. É preclusa a matéria não combatida em manifestação de inconformidade, não devendo ser conhecida se suscitada em grau de recurso.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto n.º 70.235, de 1972, que a apresentação de prova

documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.** No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3201-008.360, Data da Sessão 29/04/2021 Redator designado Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne:

No caso, 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. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

Finalmente, com a devida quadra de separação entre os contextos fáticos, encontra-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.** 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 estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram

**créditos básicos das referidas contribuições.** (Acórdão n.º 9303-011.240; Sessão de 10/02/2021, Relator Valcir Gassen; - grifei)

Diante de tais fundamentos, entendo que as glosas relativas a gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento devem ser revestidas no presente caso.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, por dar PARCIAL provimento para afastar a glosa sobre:

- fretes de compras para transporte de produtos não tributados
- gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento.

### **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 e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa sobre: 1 - fretes de compras para transporte de produtos não tributados. 2 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator