



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.000102/2011-68
ACÓRDÃO	9303-017.186 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	MASISA MADEIRAS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. CONTRARIEDADE A SÚMULA, AINDA QUE POSTERIOR. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que o entendimento adotado no acórdão recorrido é alinhado a Súmula CARF, cabendo a aplicação do o §3º do art. 118 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer de ambos os recursos especiais.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-011.748**, de 21/09/2021 (fls. 423 a 439)¹, que: (a) por **unanimidade de votos**, rejeitou a preliminar arguida; (b), por **maioria de votos**, deu provimento parcial para: (b1) reverter as glosas referentes ao transporte de toras de madeira retiradas de floresta até a planta industrial e com a movimentação interna das matérias-primas e dos produtos semiacabados, bem como dos custos com os serviços de amarração e baldeio; (b2) reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas que acondicionam as madeiras nos pallets; (b3) reverter as glosas referentes às aquisições de lâminas e facas; e (b4) reverter as glosas referentes à aquisição de produtos químicos, vencidos os Conselheiros: Paulo Régis Venter (Suplente convocado) que não reverteu as glosas com fretes com movimentação de matéria-prima e de produtos semiacabados, os custos com os serviços de amarração e baldeio, os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas que acondicionam as madeiras nos pallets; Larissa Nunes Girard, que não reverteu as glosas com fretes com movimentação de matéria-prima e de produtos semiacabados, os custos com os serviços de amarração e baldeio, os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas que acondicionam as madeiras nos pallets; Denise Madalena Green que reverteu as glosas dos serviços de estufamento e de carregamento de contêineres e as glosas referentes a fretes entre estabelecimento e o setor alfandegário; Jorge Lima Abud, que reverteu as glosas com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente; Walker Araújo, que reverteu as glosas com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente e o setor alfandegário; José Renato Pereira de Deus, que reverteu as glosas referentes aos fretes entre estabelecimento e o setor alfandegário; e Raphael Madeira Abad, que reverteu as glosas referentes aos fretes entre estabelecimento e o setor alfandegário.

Convém destacar que o julgamento do acórdão recorrido seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.735, de 21 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do **processo 10920.000089/2011-47**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. Em consulta ao e-processos, percebe-se que tal paradigma já chegou a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, e foi apreciado no Acórdão 9303-014.981, que negou provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, em 08/04/2024.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Por fim, cabe agregar que o acórdão recorrido deve ainda ser integrado pelo teor do **Acórdão de Embargos (repetitivo) nº 3302-013.367**, de 28/07/2023, no qual, por unanimidade de votos, foi sanado o vício de omissão, com efeitos infringentes, a fim de que seja feita a reversão da glosa em relação ao material de embalagem (plásticos e papel).

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento - PER**, no valor de R\$ 298.433,07, relativo a crédito de COFINS não cumulativa - Exportação, referente ao 3º trimestre de 2007, cumulada com Declarações de Compensação - DCOMP.

Na análise do crédito, em despacho decisório, a fiscalização efetuou glosas em relação a: (a) bens utilizados como insumos: (a1) aquisições com suspensão da contribuição; (a2) fretes não considerados insumos ou relativos às operações de vendas (nesses casos, foram excluídos os créditos relativos às movimentações e transporte de mercadorias ou produtos entre as unidades próprias e no interior das mesmas, bem como, às remessas de equipamentos para conserto e envio de mercadorias para industrialização); (a3) demais entradas não enquadradas como insumo (entendendo que, para tal, apenas são consideradas as matérias primas, produtos intermediários, embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação); (b) serviços utilizados como insumos: (b1) fretes não considerados insumos ou relativos às operações de vendas, bem como, as demais entradas não enquadradas como insumos; (b2) gastos com combustíveis e lubrificantes, que, nos termos legais, somente são passíveis de crédito se forem enquadrados como insumos, aplicando-se o mesmo raciocínio em relação aos fretes; e (c) valores das faturas de energia elétrica não incluídos na base de cálculo do ICMS (COSIP).

Cientificada do despacho decisório resultante da análise do crédito, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em síntese, que: (a) solicita a análise em conjunto desse processo com aquele relativo ao COFINS do mesmo período, tendo em vista tratem da mesma base de cálculo; (b) o conceito de insumo trazido nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 assemelha-se ao conceito de insumo tratado na legislação do IPI. Todavia, o conceito de insumo previsto na legislação do IPI não pode ser aplicado para se verificar quais bens e serviços geram créditos de PIS e COFINS, visto não haver qualquer dispositivo nas leis que regem as contribuições que as vincule à sistemática aplicada ao IPI ou ao ICMS; (c) as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, e não, somente aqueles considerados matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; (d) a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já definiu que o conceito de insumo, para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, não está atrelado aquele utilizado pela legislação do IPI, que determina que somente se enquadram neste conceito as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem; (e) o conceito de insumo contemplado na sistemática não-cumulativa do

PIS e da Cofins está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou do serviço, ou seja, são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção, nos termos dos arts. 290 e 299 do RIR; (f) algumas das notas fiscais que a autoridade fiscal entendeu não se tratar da aquisição de insumos referem-se à aquisição de combustíveis utilizados nos tratores que transportam as toras do pátio da fábrica para as esteiras nas quais a madeira será cortada, serrada e, posteriormente, secada - sem o transporte das toras, sequer se inicia o processo de industrialização, razão pela qual, evidente sua condição de insumo, visto sua essencialidade à fabricação dos produtos destinados à venda; (g) todos os maquinários que realizam o transporte interno e o empilhamento das toras e da madeira pronta precisam de gás e óleo para seu devido funcionamento - assim, é fato inquestionável que tais despesas são necessárias à atividade da recorrente; (h) quanto aos transportes realizados internamente, no pátio da fábrica, há ainda notas referentes aos serviços de movimentação de contêineres, cuja utilização é essencial para a venda dos produtos fabricados - além da movimentação, tem-se também o estufamento e o carregamento de contêineres para posterior remessa ao porto de destino para exportação; (i) a aquisição de produtos químicos adicionados à água da caldeira para preparar e tratar a madeira e realizar sua secagem são indispensáveis para o processo de industrialização; (j) as lâminas e facas que cortam e serram a madeira são instrumentos obrigatórios e indispensáveis para a atividade da recorrente, devendo ser considerados insumos os serviços de manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no corte da madeira; (k) a aquisição de plásticos e de papel para embalar os pallets que permitem o transporte e a segurança do produto vendido deve ser considerada insumo, visto que se trata da aquisição de bens necessários para a venda do produto final; (l) inúmeras notas glosadas referiam-se ao transporte realizado das toras retiradas da floresta própria da empresa, ou da floresta de terceiros, e encaminhadas para a fábrica - tal procedimento é indispensável para as atividades da empresa, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de considerar possível creditar se dos fretes utilizados para o transporte da matéria prima para o estabelecimento fabricante; (m) diversas outras notas fiscais referem-se ao transporte da madeira fabricada, ou seja, do produtor final, para os respectivos adquirentes. Tratam-se de fretes na operação de venda; (n) notas relativas aos serviços de amarração e baldeio de toras também devem ser considerados passíveis de creditamento, visto que essenciais à segurança e ao transporte das mesmas até a fábrica; e (o) é inconcebível entender que a energia elétrica utilizada no processo produtivo não é insumo necessário às atividades da recorrente - dessa forma, exercendo a atividade industrial, por realizar o corte e o beneficiamento da madeira, não há que se falar em glosa dos créditos apropriados sobre energia elétrica.

No **juízo de primeira instância**, em 13/09/2018, a DRJ considerou improcedente a manifestação de inconformidade, por unanimidade e de votos, sob os seguintes fundamentos básicos: (a) o rol das possibilidades de descontos de créditos da não-cumulatividade é exaustivo, pois não se ocuparia o legislador de fazê-lo se assim não fosse (admitindo-se o contrário, as restrições é que teriam que ser explicitadas), não podendo o aplicador da lei,

portanto, utilizar-se de interpretação extensiva; (b) é equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação das contribuições corresponderia à utilização da do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - a adoção deste conceito decorre das regras constantes da legislação própria e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo, sendo o ponto comum apenas a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado para venda; (c) por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da COFINS; (d) somente a embalagem de apresentação do produto gera direito ao crédito, posto que esta se incorpora ao produto em fabricação - as embalagens destinadas apenas a proteger ou transportar o produto, em qualquer fase do processo produtivo, não dão direito a crédito da não cumulatividade, mesmo que descartáveis ou de utilização obrigatória, visto caracterizarem-se como despesas de transporte; (e) por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito o valor incluído na fatura correspondente à contribuição para o custeio da iluminação pública; (f) quando participantes do processo industrial, caracterizam-se como insumos indiretos para os quais há determinação específica na legislação que permite o aproveitamento de créditos, mas isso não se aplica quando utilizados em equipamentos responsáveis por operações de transporte e movimentação; e (g) nos processos relativos a pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, a comprovação do direito creditório alegado incumbe ao postulante.

Em **recurso voluntário**, a empresa reitera as alegações de defesa, no sentido de que não há vedação legal para o direito de crédito decorrente das aquisições de bens para revenda de associados/cooperados, e, nas aquisições de bens utilizados como insumos, insurge-se contra as seguintes glosas: (a) fretes nas aquisições de Bens para Revenda e de Bens utilizados como Insumos adquiridos de Associados/Cooperados e/ou Pessoas Físicas; (b) fretes na aquisição de Bens para Revenda e de Bens utilizados como insumos que foram adquiridos sem o pagamento das contribuições; (c) despesas de armazenagem e frete na operação e venda - fretes relativos à transferência de produtos e mercadorias entre os estabelecimentos da empresa e de produtos acabados; (d) devoluções sobre vendas; e (e) requer a atualização do crédito pela taxa Selic desde o 361º dia a partir do protocolo até o efetivo ressarcimento.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-011.748**, de 21/09/2021, que, como exposto ao início (agora com destaque para as matérias que remanescem em debate), por **unanimidade de votos**, manteve as glosas em relação a despesas com energia elétrica (COSIP).

Foram interpostos **embargos de declaração**, pelo Contribuinte, admitidos no despacho de fls. 431/432. Na apreciação do embargos, foi proferido o **Acórdão nº 3302-013.367**, de 28/06/2023, no qual, por unanimidade de votos, foi sanado o vício de omissão, com efeitos infringentes, a fim de que seja feita a reversão da **glosa em relação ao material de embalagem (plásticos e papel)**.

Da matéria submetida à CSRF

A **Fazenda Nacional**, ciente das decisões do CARF, apresentou **Recurso Especial**, em 05/09/2023, apontando divergência jurisprudencial com relação à seguinte matéria: possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o **custo das embalagens para transporte das mercadorias**, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-008.212.

No **exame monocrático de admissibilidade**, datado de 01/03/2024, entendeu-se caracterizada a divergência.

Em **contrarrazões**, o Contribuinte defende a manutenção do acórdão recorrido nos itens que são objeto de recurso fazendário.

Cientificado dos Acórdãos de Recurso Voluntário e de Embargos, o **Contribuinte** interpôs, em 23/05/2024, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) despesas com fretes para o transporte do produto final entre estabelecimentos e terminais portuários; (b) despesas com serviços relacionados aos fretes do produto final entre estabelecimentos ou terminais portuários (amarração, baldeio estufamento e carregamento de contêineres); e (c) **despesas com energia elétrica (COSIP)**, indicando, nesta última, como paradigma da divergência, o Acórdão nº 3401-001.154.

No **exame monocrático de admissibilidade**, entendeu-se caracterizada a divergência apenas para despesas com energia elétrica (COSIP).

Em **contrarrazões**, a Fazenda Nacional defende a manutenção do acórdão recorrido no item que é objeto de recurso do Contribuinte.

Em 26/09/2025 o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise dos Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento
RE da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 489). Cabe, no entanto, a nosso ver, tecer considerações adicionais sobre a admissibilidade, tendo em conta o advento da Súmula CARF nº 235:

“As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.”.
(grifo nosso)

No presente caso, o acórdão recorrido, integrado pelo acórdão de embargos, em 28/06/2023, entendeu-se que os “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 fretes na aquisição de bens para revenda e insumos para produção”.

Percebe-se, assim, que o recorrido já laborou em sintonia com a Súmula CARF nº 235, que seria posteriormente aprovada, em 05/09/2025.

A aplicação do entendimento constante no paradigma colacionado pela Fazenda Nacional, no sentido de que “embalagens para transporte não geram direto a crédito”, claramente afronta o texto da referida Súmula CARF, cabendo invocar as disposições do §3º do art. 118 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

“§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.” (grifo nosso)

Pelo exposto, voto pelo não conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

RE do Contribuinte

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 614). Cabe, no entanto, a nosso ver, tecer considerações adicionais sobre a admissibilidade, tendo em conta o advento da Súmula CARF nº 224:

“Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.”. (grifo nosso)

No acórdão recorrido, que data de 21/09/2021, o colegiado decidiu de forma unânime no seguinte sentido (copiando o acordado no paradigma, no processo 10920.000089/2011-47):

“Quanto às despesas com energia elétrica, o acórdão recorrido manteve a glosa sobre os valores pagos a título de “COSIP” - contribuição para custeio da iluminação pública -nas faturas de energia elétrica apresentadas, sob a alegação de que, pela sua natureza “esse tipo de despesa não se refere à energia elétrica utilizada diretamente na fabricação do produto destinado à venda, mas sim, ao custeio da iluminação pública”.

A recorrente alega que o inciso III do art. 3º da Lei 10.833/2003 não estabeleceu quaisquer regras excludentes acerca dos encargos que componham o custo da energia elétrica, não havendo limitações.

Discordo da tese da recorrente, pois **a lei permite que seja descontado do valor apurado da contribuição o custo com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e nada diz sobre a inclusão dos encargos no valor a ser descontados.**

Entendo que as possibilidades de creditamento no regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deva ser interpretada de forma literal, não se admitindo sua extensão.

Sendo assim, **mantenho a glosa referente à COSIP, por falta de previsão legal.** (grifo nosso)

Tal processo paradigma, que norteou o julgamento do grupo de processos do mesmo contribuinte, foi recentemente analisado por este colegiado, no Acórdão nº 9303-014.981, de 08/04/2024, no mesmo sentido, e também de forma unânime:

“COSIP. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor relativo à "Contribuição para Custeio da Iluminação Pública - Cosip" não constitui custo relativo à energia consumida no estabelecimento da pessoa jurídica.

Em consonância com a literalidade do inciso III do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente podem ser apurados créditos da Contribuição da COFINS, os valores relativos aos gastos com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Ausente previsão legal para o crédito relativo aos valores da COSIP é impossível o reconhecimento dos créditos relativos ao seu custo.

(...) Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar lhe provimento.** (Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa, com

participação ainda dos Cons. Tatiana Josefovicz Belisário, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Liziane Angelotti Meira).

Ambos os julgados são, de forma unânime, exatamente no mesmo sentido assentado na Súmula CARF nº 224, ainda que esta só tenha sido aprovada em 26/08/2025. Aliás, o Acórdão nº 9303-014.981 é exatamente um dos precedentes que deram origem à Súmula.

Assim, cabe invocar, no caso, a aplicação do mesmo §3º do art. 118 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, que culmina no não conhecimento do recurso, por contrariedade a Súmula CARF.

Pelo exposto, voto pelo não conhecimento do recurso interposto pelo Contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **não conhecer** de ambos os recursos especiais.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan