



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.901015/2020-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.651 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	LACTICÍNIOS TIROL LTDA

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

Ano-calendário: 2018

PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets de madeira para transporte de produtos alimentícios são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO INTEGRAL. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NA SÚMULA CARF Nº 188.

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo (leite in natura) compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço é essencial, pelo que cabe o direito ao crédito integral sobre o seu valor, ainda que o insumo esteja sujeito ao crédito presumido das contribuições, mas desde que atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

**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 dar-lhe parcial provimento, para restabelecer as glosas sobre os fretes de compra de leite in natura que não atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

*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 interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3302-013.373, de 29 de junho de 2023, e-fls. 241 a 262, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2018

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**EMBALAGENS UTILIZADAS PARA TRANSPORTE NA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA. POSSIBILIDADE. ENQUADRAMENTO COMO ESSENCIAL NOS TERMOS DO RESP 1.221.2170/STJ.**

**A utilização de embalagens - tal como palieis de madeira, caixa de papelão, saco de nylon, para transporte de produtos na indústria alimentícia, pela peculiaridade do setor econômico, é essencial a garantia da qualidade, à manutenção das características naturais e de sua integridade física, para que**

chegue ao destino em perfeito estado. E, portanto, se enquadra no conceito de insumo, à luz da essencialidade e relevância, relativa ao Resp 1.221.170/STJ.

**PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

**PIS E COFINS. CRÉDITO DE SERVIÇO DE LAVAGEM DE UNIFORME E EPI. POSSIBILIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Atende aos requisitos de essencialidade e relevância, enquadrando-se como insumo, os serviços de lavagem de uniformes e EPIs, com objetivo da manutenção da qualidade dos produtos na indústria alimentícia, bem como pelo atendimento às normas sanitárias de obrigatoriedade de higiene ao manuseio industrial.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado. Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, pela reversão das glosas relativas às embalagens utilizadas para transporte do produto; ao frete do leite in natura; e ao serviço de lavagem de uniformes e EPIs; (b) por unanimidade de votos, pela manutenção das glosas relativas ao frete para transporte de funcionários; (c) por maioria de votos, pela manutenção das glosas relativas ao frete de produtos acabados e outros fretes, vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou pela reversão das glosas do frete de produtos acabados.

#### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto a duas matérias:

**(i) Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens de transporte (pallets de madeira).** Para tanto, indica como paradigma os acórdãos nº 9303-009.312 e 9303-006.799:

Acórdão nº 9303-009.312

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa de Pis/Cofins. insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

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

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

(...)

Acórdão nº 9303-006.799

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda, tais como as embalagens destinadas exclusivamente ao transporte do produto acabado.

Sustenta que:

- A decisão recorrida admitiu o cômputo de créditos em relação aos gastos com pallets e embalagens, considerando sua importância para a organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis. Por outro lado, os paradigmas, mesmo diante de situação concreta e discussão semelhante, rejeitaram essa possibilidade.
- Os paradigmas concluíram que os pallets e embalagens não se enquadram no conceito de insumo, e não podem ser computados como despesas de fretes e/ou armazenagem.
- As despesas/custos glosados pela fiscalização, mas reconhecidos pela decisão recorrida como aptos a ensejar o reconhecimento de crédito, não cumprem os requisitos legais para geração de crédito. Outrossim, não guardam identidade com os insumos utilizados na fabricação do produto industrializado. Daí o descabimento de enquadrá-los como insumos.

**(ii) Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre os fretes pagos nas aquisições de leite *in natura*.** Indica como paradigma o Acórdão nº 9303-008.749:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.**

**O serviço de frete na aquisição de matéria-prima, por si só, não é insumo da atividade de produção. A possibilidade de aproveitamento de crédito decorre de sua agregação ao custo da matéria-prima. Assim se a matéria-prima, insumo da atividade produtiva, gerar direito ao crédito da não-cumulatividade, o serviço de frete lhe acompanha, na mesma proporção do crédito gerado pelo próprio insumo.**

Defende que:

- Prevalece no CARF o entendimento de que o frete de insumo se configura como um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril e, portanto, não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Na verdade, esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, seu

valor agregado ao insumo somente poderá gerar o direito ao crédito caso o insumo gere direito ao crédito

- Não obstante os serviços sejam importantes eles não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda nem são essenciais ao processo produtivo e também não se confundem com despesas de armazenagem. No caso, é forçoso concluir que são serviços complementares ao processo produtivo. São, em regra, custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.
- A utilização de crédito resulta em redução da contribuição devida, há que se observar o princípio da interpretação literal, não se podendo estender o conceito conferido pela Lei para acrescer o volume de crédito apurado, o que resulta em dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei e vedada pelo art. 111 do CTN.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 290/298 deu seguimento ao Recurso

Especial:

DIVERGÊNCIA 1 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DAS EMBALAGENS DE TRANSPORTE (PALLETS)

(...)

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com embalagens para transporte. Trata-se de discussão travada em processo de interesse de contribuinte atuantes na produção de gêneros alimentícios, tal como o sujeito passivo dos presentes autos.

E efetivamente o dissídio se constata, na medida em que, em sentido oposto ao da decisão recorrida, os acórdãos paradigmáticos rejeitaram a possibilidade de tomada de créditos sobre gastos realizados depois da conclusão do processo produtivo.

Bem caracterizado o dissídio interpretativo.

DIREITO AO CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE OS FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE *IN NATURA*

(...)

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes nas aquisições de leite *in natura*. Ambos os acórdãos foram prolatados em processos de interesse do mesmo contribuinte. Enquanto a decisão recorrida entendeu ser

possível segregar o tratamento dado aos gastos acessórios da operação de transporte do valor do bem transportado, o paradigma asseverou que o crédito do frete está definitivamente atrelado ao insumo transportado.

Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

(...) Melhor dizendo, o direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo.

Bem caracterizado o dissídio interpretativo.

Intimado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118, § 6º, do RICARF, o seu cabimento está 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

#### **(i) Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos pallets de madeira**

A Fazenda Nacional suscita divergência vergência quanto à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens de transporte (pallets de madeira).

Em primeiro lugar, ressalta-se que o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos dispêndios com pallets e embalagens para transporte, como se vê do acórdão condutor (e-fls. 254/257):

Insumos utilizados para transporte do produto (pallets e demais)

Afirma o contribuinte que os itens: abraçadeira nylon, acessório pap, adesivo cola p/ caixa papelão sig, caixa pap, cantoneira pap, chapa pap, filme stretch, fita adesiva, fita datadora, pallet de madeira, papelão crepado, saco nylon, saco pap, saco pe e saco termoenc, foram glosados de forma equivocada, porque compõem o custo dos produtos vendidos, e logo, dão direito ao crédito pleiteado.

Razão assiste ao contribuinte neste ponto.

É pacífico o entendimento neste Tribunal Administrativo de que o material de embalagem – inclusive os pallets, utilizados para transporte na indústria alimentícia, são passíveis de utilização do crédito das contribuições porque enquadrados no conceito de insumo, à perspectiva da essencialidade.

A necessária manutenção da qualidade do produto alimentício na saída do estabelecimento em transporte para seu escoamento no mercado interno, em rígido atendimento às regras sanitárias, endereça ao entendimento de que todo material utilizado para tanto é essencial na respectiva tarefa, garantindo a chegada ao destino em perfeitas condições.

Não só, o CARF, como já mencionado, tratou do tema em diversas ocasiões: (...)

Isto posto, entendo pela reversão da glosa em relação aos itens de embalagem utilizados no transporte de mercadoria.

Entretanto, a DRJ reverteu todas as glosas de embalagens, salvo os pallets de madeira, como se observa no voto condutor da 1ª instância (e-fls. 174/177):

A Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, estabelece no inciso VI do §1º do artigo 172 que as “*embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda*” são insumos e no inciso II do §2º do mesmo artigo que as embalagens utilizadas no transporte do produto acabado não podem ser consideradas insumos. Portanto, a questão que se apresenta é meramente fática: os créditos foram apurados sobre embalagens de apresentação ou para transporte de produtos?

Da análise das embalagens contidas no Relatório Fiscal em confronto com as informações produzidas pela Manifestante, conclui-se que é bastante plausível que a quase totalidade das embalagens cujos créditos foram glosados são de apresentação das mercadorias vendidas, principalmente, para vendas no atacado, que são os clientes da empresa. Porém, muitas das embalagens, como demonstrou a recorrente, são até mesmo utilizadas para a realização de vendas no varejo. É o caso, por exemplo, das caixas de leite e seus acessórios. Ademais, os laudos técnicos citados pela Manifestante apontam para uma enorme probabilidade do direito alegado.

Considera-se, ainda, que são insumos os bens classificados como insumos para datador, por serem, como explicou a manifestante, fitas e tintas utilizadas para imprimir nas embalagens a data e o lote de fabricação de cada unidade de produto industrializado.

Igualmente, não há como não dar razão à manifestante em relação aos sacos de nylon, sacos PE e sacos termoncolhível, pois são, pelas imagens trazidas aos autos pela manifestante, embalagens de apresentação dos produtos.

Ressalte-se apenas que, dentre os materiais de embalagens cujos créditos foram glosados pela fiscalização, considera-se com função de transporte apenas os bens

“pallets de madeira”, os quais, obviamente, não têm a função de apresentar o produto aos clientes.

**Enfim, diante das provas produzidas e do confronto das alegações apresentadas pela fiscalização e pela manifestante, o direito da contribuinte apresenta-se bastante verossímil. Nestes termos, os créditos glosados sobre os materiais de embalagens indicados no arquivo “Linha 02 4º tri 2018”, com exceção daqueles relacionados aos “pallets de madeira”, serão deferidos à contribuinte.**

Dessa forma, a análise do presente Recurso Especial dá-se apenas para os pallets de madeira.

Em relação ao acórdão paradigma nº 9303-006.799, a divergência não se configura, em razão da distinção fática e jurídica entre as decisões.

A decisão recorrida foi prolatada em 23 de junho de 2023, tomando como conceito de insumo aquele dado pelo STJ, no julgamento em recurso repetitivo, do REsp nº 1.221.170/PR:

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por sua vez, o paradigma nº 9303-006.799 foi proferido em 16 de maio de 2018, após o julgamento do acórdão do STJ, que foi publicado em 24/04/2018, contudo não aplicou a referida decisão, sequer a mencionou. Na época do julgamento do paradigma, a decisão do STJ não tinha trânsito em julgado. E, no voto condutor, é nítido que o paradigma adotou o conceito restrito de insumo:

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e

hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS sobre as despesas incorridas com embalagens de transporte. **Como dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da necessidade e da essencialidade, adotado pelo voto vencido.**

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da Cofins: (...)

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que os dispositivos legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitariam ter sido elaborados desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

**No presente caso, é incontroverso que as referidas despesas são necessárias para a atividade econômica do contribuinte, porém não se tratam de insumos da produção pois utilizados após o encerramento do processo produtivo. O produto destinado à venda já estava pronto e acabado e embalado para consumo. Assim, não existe base legal, no arcabouço jurídico acima citada para a tomada destes créditos.**

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.

Tal decisão é vinculante, nos termos do art. 99, do RICARF/2023 (art. 62, do RICARF/2015).

Assim, o acórdão recorrido utilizou o critério essencialidade e relevância, ao passo que o paradigma analisou o tema no contexto do REsp 1.221.170/PR.

Logo, não resta demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma nº 9303-006.799.

Já em relação ao paradigma nº 9303-009.312, a divergência está comprovada como se vê do cotejo entre as decisões:

Elementos	Acórdão recorrido	Paradigma nº 9303-009.312
Decisão considerou o cenário jurídico construído pelo REsp 1.221.170/PR e pelo posterior Parecer Normativo nº 5/2018	Sim: “No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte.”	Sim: “De acordo com o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, dele se extrai:  (...)  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 ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”
Pallets de madeira são insumos	Sim, são essenciais e relevantes: “É pacífico o entendimento neste Tribunal Administrativo de que o material de embalagem – inclusive os pallets, utilizados para transporte na indústria alimentícia, são passíveis de utilização do crédito das contribuições porque enquadrados no conceito de insumo, à perspectiva da essencialidade.	Não: “Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.”
Resultado	Admitiu o crédito.	Negou o crédito.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial, com base no paradigma nº 9303-009.312.

**(ii) Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre os fretes pagos nas aquisições de leite *in natura***

A autoridade fiscal glosou o crédito básico de frete na aquisição de leite *in natura* a granel, porquanto há vedação expressa a aquisições de pessoas físicas, por conta do § 3º, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como é suspensa a aquisição desse insumo junto a pessoas jurídicas, nos termos do inciso II do art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004. Consequentemente, não dariam direito a crédito em razão do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Já a DRJ admitiu o crédito, mas presumido:

No entanto, a RFB tem o entendimento de que os gastos com transporte na aquisição de insumos devem integrar o custo desses e que a natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado. Nesse sentido, os fretes pagos na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido geram direito à apuração do crédito presumido, consoante já foi analisado acima.

(...)

Nesse contexto, a Interessada tinha, no período fiscalizado, o direito de calcular créditos sobre os valores de fretes pagos na aquisição de leite *in natura* à razão de 60%. Assim, os créditos básicos descritos na planilha de glosas da fiscalização identificáveis como fretes para aquisição de leite *in natura*, que foram informados como créditos básicos pela contribuinte, devem ser reclassificados para créditos presumidos, nos seguintes valores: (...)

No entanto, deve-se ressaltar que os créditos presumidos são apenas dedutíveis das contribuições a pagar, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, razão pela qual não poderão ser ressarcidos neste processo. Sabe-se que a Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015, autorizou o ressarcimento dos saldos credores dos créditos presumidos apurados na aquisição do leite. Entretanto, tal direito tem regramento específico e a contribuinte solicitou tal ressarcimento em processo próprio, de modo que não cabe autorizá-lo no processo ora em análise.

Por sua vez, a decisão recorrida reverteu as glosas relativas ao frete do leite *in natura*, por entender que não há qualquer impedimento para o tratamento segregado dos valores acessórios despendidos na operação do valor do bem adquirido desonerado do recolhimento das contribuições, sendo possível o crédito básico:

Entendo que a restrição ao direito ao crédito não se sustenta, considerando que não há qualquer impedimento legal do tratamento segregado dos valores acessórios despendidos na operação – frete e seguro, do valor do bem adquirido desonerado, ainda que tais valores sejam parte da composição do custo de aquisição, e, para além disso, enquadra-se nos termos conceituais relativos à essencialidade do “insumo”, conforme demanda o artigo 3º, inciso II, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Logo, reverto as glosas relativas ao frete do leite *in natura*, para reconhecimento do direito ao crédito das contribuições.

O paradigma nº 9303-008.74 encampou a tese da DRJ de que o crédito do frete está definitivamente atrelado ao insumo transportado:

No caso o frete na aquisição de leite é um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do

processo industrial. Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, leite, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

No presente caso, como o contribuinte pode apropriar-se de crédito presumido em relação à aquisição de leite in-natura, de produtores pessoas físicas e cooperativas, faz jus também à apropriação, na mesma proporção do crédito gerado pelo insumo, em relação aos serviços de frete utilizados na aquisição desses insumos. Melhor dizendo, o direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo.

Diante do exposto, em relação a essa matéria, voto por dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte para reconhecer a **possibilidade de apropriação de créditos nos serviços de frete na aquisição de leite de pessoas físicas, na mesma proporção do crédito presumido da agroindústria gerado na aquisição do próprio insumo.**

Constata-se que a divergência está comprovada, e os dois acórdãos foram prolatados em processos de interesse do mesmo contribuinte. Dessa forma, o Recurso deve ser conhecido também nesta matéria.

#### MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

##### **(i) Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos pallets de madeira**

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS 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 obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

Considerando que:

a- O contribuinte sustentou ao longo do processo a essencialidade de tais dispêndios para a indústria de alimentação; e

b- A glosa pela autoridade na origem foi conceitual, ou seja, não se trata o pallet de embalagem de apresentação (cf. e-fls. 57/58):

29. Essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o

objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.

30. No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 versa expressamente a respeito das definições de insumos, bem como do que está excluído desse conceito, nos seguintes termos:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

**VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;**

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

**II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;**

Então, são considerados insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. Isso porque os pallets de madeira são utilizados para transporte de produtos alimentícios, tendo a finalidade de manter a qualidade destes, além de evitar a contaminação.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

**(ii) Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre os fretes pagos nas aquisições de leite *in natura***

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo (leite *in natura*) compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço é essencial, pelo que cabe o direito ao crédito integral sobre o seu valor, ainda que o insumo esteja sujeito ao crédito presumido das contribuições.

Sobre o mérito da referida glosa, colaciona-se o precedente desta Turma, acórdão nº 9303-014.916, de Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-onação pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. **No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).**

Ademais, cita-se a Súmula CARF nº 188:

Súmula CARF nº 188

**Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 - vigência em 27/06/2024**

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

Dessa forma, entendo que à matéria deve ser aplicado o racional da Súmula CARF nº 188. Logo, para esta matéria, dou parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer as glosas sobre os fretes de compra de leite *in natura* que não atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para restabelecer as glosas sobre os fretes de compra de leite *in natura* que não atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** - Relatora