



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10930.900598/2018-29</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.714 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTES</b>	INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

PIS/COFINS. INSUMOS. MATERIAIS DE EMBALAGEM. ALIMENTOS. RELEVÂNCIA.

Ao impedir o contato dos alimentos com o solo e com outras sujidades o material de embalagem é insumo relevante da indústria de alimentos e a este devem ser concedidos créditos das contribuições.

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o arresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda, e no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belísario, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Contribuinte em face do Acórdão nº 3201-010.851, de 22 de agosto de 2023, fls. 588/601, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de bens utilizados no transporte dos produtos (as chamadas big bags), essenciais à sua conservação, manuseio, transporte e guarda, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quanto como elementos inerentes à armazenagem.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de bens destinados à revenda, o direito ao crédito se restringe ao valor da mercadoria, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VALE-PEDÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação a dispêndios com vale-pedágio, independentemente de se tratar de aquisição de insumos, de transporte do bem entre cooperados ou de operações de venda.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

MATÉRIA ESTRANHA AOS AUTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Tratando-se de matéria estranha aos autos, dela não se conhece.

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhecem dos argumentos de defesa encetados somente na segunda instância, dada a configuração de preclusão.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias estranhas aos autos e por inovação dos argumentos de defesa (preclusão), e, na parte conhecida, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer, observados os requisitos da lei, o direito ao desconto de crédito nas aquisições de big bags utilizadas no transporte de produtos vinculados à produção, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio que negavam provimento nesse tópico, e (ii) pelo voto de qualidade, em negar provimento à parte do recurso relativa ao crédito decorrente dos dispêndios com fretes pagos na aquisição de bens não tributados destinados à revenda, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovitz Belisário e Mateus Soares de Oliveira, que davam provimento nesse item.

**Síntese do Autos**

Trata-se de processo em que se analisa o ressarcimento dos créditos presumidos e créditos básicos da Contribuição para o PIS não cumulativa (Mercado Interno Não Tributado e Exportação).

De acordo com o Termo de Informação Fiscal, a partir dos dados, arquivos e documentos coletados junto ao contribuinte durante a ação fiscal, concluiu-se nos seguintes termos:

- a) “[a] atividade econômica exercida pela requerente é a de cooperativa agroindustrial, atuando na recepção, beneficiamento, armazenamento e comercialização da produção de seus associados e de terceiros (grãos, algodão, insumos para ração), industrializando parte dessa produção (milho, algodão, ração);”;

- b) as vendas de milho à Cervejaria Petrópolis S/A foram registradas indevidamente como sujeitas à suspensão das contribuições, pois as mercadorias haviam sido adquiridas para revenda por estabelecimento não industrial dessa empresa, localizado na cidade de Araucária/PR, cuja atividade econômica principal é de “comércio atacadista de soja” (CNAE 4622-2-00), não havendo nenhuma outra atividade, ainda que secundária, relacionada à industrialização de milho, decorrendo dessa constatação a constituição de ofício dos créditos tributários correspondentes;
- c) foram glosados créditos da contribuição não cumulativa em relação aos seguintes itens: (i) aquisições de insumos com alíquota zero (produtos químicos do capítulo 29 da NCM –metionina), (ii) aquisições de produtos que não se enquadram no conceito de insumo (uniformes, calçados, equipamentos de proteção e segurança, telefone etc.), (iii) aquisições de embalagens (big bag) utilizadas para o transporte de produtos, (iv) fretes despendidos em compras de bens para revenda e (v) gastos com vale-pedágio em operações de venda;
- d) foram confirmados os créditos presumidos pleiteados relativos a aquisições de laranja e de alimentos para cães e gatos.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a reforma do despacho decisório, com deferimento total do crédito ou a conversão do julgamento em diligência para produção de novas provas, aduzindo o seguinte:

- (i) as saídas com isenção (vendas de milho em grãos – NCM 10.05) proporcionam o direito ao resarcimento das contribuições, uma vez que o gozo da isenção é prerrogativa do contribuinte vendedor, no caso, a Manifestante, por atender às características de estabelecimento cerealista (art. 8º, § 1º, inciso I da Lei nº 10.925/2004), e não o contribuinte destinatário, principalmente porque este pode não cumprir requisitos previamente estabelecidos,
- (ii) há previsão legal para o aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições isentas de insumos e em outros custos concernentes ao processo produtivo,
- (iii) direito a crédito nas aquisições de uniformes, calçados e equipamentos de proteção e segurança por se tratar de insumos utilizados na atividade da empresa,
- (iv) direito a crédito nas aquisições de embalagens (big bags) utilizadas para o transporte de produtos, conforme jurisprudência do CARF,

- (v) direito a crédito em relação aos fretes despendidos nas compras de produtos fertilizantes, adubos, defensivos agropecuários, sementes, corretivos de solo, inoculantes agrícolas, milho para industrialização, conforme soluções de consulta da Receita Federal; e
- (vi) direito a crédito quanto a gastos com pedágio e vale-pedágio, em conformidade com o conceito de insumo adotado pelo CARF.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, revertendo a glosa de créditos decorrentes das aquisições de equipamentos de proteção e segurança (EPI).

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, acompanhado de laudo do processo produtivo, e requereu a reforma do acórdão da DRJ, com o reconhecimento integral do crédito pleiteado, devidamente atualizado pela taxa Selic, repisando os argumentos de defesa, salvo em relação à parcela do crédito reconhecida pela DRJ, sendo ressaltado que o conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas devia se pautar na essencialidade e relevância dos bens e serviços aplicados na produção.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, decidiu (i) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer, observados os requisitos da lei, o direito ao desconto de crédito nas aquisições de big bags utilizadas no transporte de produtos vinculados à produção; e (ii) pelo voto de qualidade, em negar provimento à parte do recurso relativa ao crédito decorrente dos dispêndios com fretes pagos na aquisição de bens não tributados destinados à revenda.

#### Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 603/624) no qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à matéria **Créditos de PIS/Cofins. Embalagens de transporte**, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-007.111 e 9303-009.310.

Em suas razões recursais, em síntese, alega que “*as embalagens de apresentação se enquadram no conceito de insumo para fins de créditos no regime não-cumulativo; já as embalagens de transporte não são consideradas insumos para esses fins*”.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 628/631.

Intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 638/646) alegando, em síntese, que “*(n)o 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*”.

#### Do Recurso Especial da Contribuinte

A Contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 649/665) no qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias: (i) **Crédito de Pis/Cofins. Aquisição de Insumos com Alíquota Zero**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 9303-009.736; (ii) **Créditos de Pis/Cofins. Frete na Aquisição de Insumos Desonerados**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3301-013.632; e (iii) **Crédito de Pis/Cofins. Vale pedágio**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 9303-008.257.

O recurso foi parcialmente admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 583/588, exclusivamente quanto à matéria **Créditos de Pis/Cofins. Frete na Aquisição de Insumos Desonerados**.

Quanto à matéria admitida, em suas razões recursais sustenta a Contribuinte que “ainda que inexista incidência do tributo em relação aos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, impedir o aproveitamento de crédito na saída do produto suprime a eficácia do mandamento constitucional” contido no § 12 no art. 195 da Constituição Federal.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 742/751) pugnando seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

**Do Recurso Especial da Fazenda Nacional*****Do conhecimento***

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 628/631, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Desta forma, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

***Do mérito***

No mérito, entendo não caber razão à Fazenda Nacional, haja vista a consolidada posição deste Colegiado quanto à possibilidade de crédito dos valores relativos aos gastos com materiais de embalagem de transporte – big bags utilizados no transporte dos grãos – essenciais para a manutenção da integridade dos alimentos transportados.

A propósito, veja-se o Acórdão n.º 9303-015-320, da relatoria do Cons. Oswaldo Goncalves de Castro Neto, sendo relator *ad hoc* o Cons. Rosaldo Trevisan, assim ementado quanto ao assunto em tela:

PIS/COFINS. INSUMOS. MATERIAIS DE EMBALAGEM. ALIMENTOS. RELEVÂNCIA.

Ao impedir o contato dos alimentos com o solo e com outras sujidades o material de embalagem é insumo relevante da indústria de alimentos e a este devem ser

concedidos créditos das contribuições.

Destacou o Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto quanto à relevância dos materiais de embalagem para a indústria de alimentos:

2.4. Em assim sendo, o **MATERIAL DE EMBALAGEM** não guarda qualquer especificidade quanto aos demais insumos para efeitos das contribuições: essenciais ou relevantes ao processo produtivo, insumos são, caso contrário, não. No caso em julgamento a fiscalização atesta que as caixas (fitas adesivas e demais materiais de embalagem) são utilizadas após o processo produtivo, para acondicionar os produtos produzidos pela **Recorrida** (leite e derivados) para transporte. A **Recorrida**, em todas as suas manifestações, concorda em parte com a fiscalização, afirmando que as caixas de papelão são utilizadas para facilitar o transporte (colacionando fotos) e também destaca que as caixas são utilizadas devido a regulamentações sanitárias.

2.4.1. Embora não apresente as normas que respaldem a necessidade do uso de caixas (o que era seu dever, nos termos do artigo 376 do CPC), é intuitiva a necessidade das caixas para evitar o contato do leite com o solo e demais sujidades, ou seja, as caixas servem para preservar a qualidade dos produtos vendidos pela **Recorrida**, logo, são relevantes ao processo produtivo. O mesmo entendimento deve ser estendido aos estrados de plástico (sem embargo deste relator não ter encontrado glosa deste item no relatório fiscal). (destaques do original)

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

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

Ano-calendário: 2010

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Forte nestas razões entendo que o acórdão recorrido deve ser mantido, uma vez que tais materiais de embalagem – big bags utilizados no transporte dos grãos – são essenciais para a manutenção da integridade dos alimentos transportados.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

**Do Recurso Especial da Contribuinte**

***Do conhecimento***

O recurso é tempestivo e deve ter os demais requisitos melhor analisados.

Embora haja divergência interpretativa quanto ao direito a crédito relativo ao frete na aquisição de produtos desonerados, não similitude fática entre os acórdãos paragonados, conforme pode ser verificado na análise das suas ementas:

Acórdão recorrido

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de bens destinados à revenda, o direito ao crédito se restringe ao valor da mercadoria, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados nº processo produtivo ou na prestação de serviços.

Acórdão paradigma

PER/DCOMP. FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. O frete pode ser elemento dissociável do insumo sujeito à alíquota zero quando onerado o serviço de frete (apartado da operação de aquisição do insumo), a teor do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Do voto do relator do acórdão recorrido trago à colação o seguinte trecho:

A fiscalização glosou, por falta de previsão legal, créditos decorrentes de fretes pagos a empresas de transporte na **aquisição de diversos produtos destinados à revenda** sujeitos à alíquota zero ou à suspensão (fertilizantes, adubos, defensivos agropecuários, sementes, corretivos de solo, inoculantes agrícolas etc. - Lei nº 10.925/2004, art. 1º).

Do acórdão paradigma, colhe-se no voto da relatora:

Corroborado pela DRJ, a Autoridade Fiscal alega que o frete segue o insumo sujeito à alíquota zero e, por essa razão, inexistindo recolhimento das contribuições na operação principal (aquisição de insumo), mostra-se inviável apuração de créditos de seu secundário (frete). Igualmente, em relação aos serviços de estadias e diárias de caminhões.

No entanto, este Colegiado por diversas vezes admitiu apuração de crédito de PIS/PASEP e COFINS sobre os **fretes pagos pelo contribuinte para o transporte de insumos**, mesmo nos casos em que reduzidos à zero à alíquota do bem, porque o frete pode ser elemento dissociável do insumo. Ou seja, uma vez tributado o serviço de frete (apartado da operação de aquisição do insumo), a possibilidade de cálculo do crédito funda-se no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, (...)

Desta forma, verifica-se a ausência de similitude fática *in casu* uma vez que o acórdão recorrido tratou da análise do direito a crédito na hipótese de bens destinado à revenda, enquanto o acórdão paradigma tratou do direito a crédito na hipótese da aquisição de insumo.

Com estes fundamentos, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

### ***Dispositivo***

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional; por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**

