



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.905144/2018-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.859 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS A EMPRESA NÃO INDUSTRIAL. REVENDA. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de vendas de produtos não destinados à industrialização, mas à revenda, afasta-se a aplicação da suspensão pretendida pelo Recorrente.

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, quando 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: 01/07/2016 a 30/09/2016

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.

MATÉRIA ESTRANHA AOS AUTOS. NÃO CONHECIMENTO.

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

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.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovitz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade manejada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se deferira o ressarcimento dos créditos presumidos e somente parte dos créditos básicos da Cofins 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 Tresbomm Comércio e Exportação de Grãos Ltda. foram registradas indevidamente como sujeitas à suspensão das contribuições, pois as mercadorias haviam sido adquiridas para revenda por estabelecimento não industrial, cuja atividade econômica principal é de “comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas” (CNAE 4623-1-99), atividade essa não relacionada à industrialização de milho;

c) foram glosados créditos da contribuição não cumulativa em relação aos seguintes itens: (i) aquisições de insumos com alíquota zero (produtos químicos do capítulos 25 e 29 da NCM), (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.

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 ressarcimento 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 (alíquota zero) 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), tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos

critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da 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 do sujeito passivo.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. VEDAÇÃO À APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

A aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, não dá direito à apuração de créditos da não cumulatividade dessas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. PIS/PASEP. COFINS. VENDA. REVENDA PELO ADQUIRENTE. SUSPENSÃO DA EXIGÊNCIA. VEDAÇÃO.

Nos termos da Lei nº 10.925, de 2004, no regime da não cumulatividade é vedada a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins quando a mercadoria alienada é destinada à revenda pelo adquirente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito a créditos de PIS/Pasep ou Cofins.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS.

Na tese acordada pelo STJ, o conceito de insumos abrange os bens e serviços que compõem o processo de produção dos bens destinados à venda, tanto os que são essenciais a tais atividades, quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal, razão pela qual os equipamentos de proteção individual, por serem utilizados na atividade empresarial da contribuinte, ainda que indiretamente, geram o crédito de PIS/Pasep e de Cofins, no regime da não cumulatividade.

PIS/PASEP. COFINS. FRETE SOBRE COMPRAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. VEDAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as despesas com fretes sobre compras não são passíveis de apuração e desconto de créditos ressarcíveis do PIS/Pasep e da Cofins.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE VALE-PEDÁGIO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As despesas com vale-pedágio pagas pelo contratante do serviço de transporte rodoviário de carga não integram o valor do frete, portanto não podem compor a base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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.

Em 09/06/2023, o Recorrente peticionou nos autos requerendo a observância, por este colegiado, dos acórdãos do CARF nº 3301-011.522, de 24/11/2021, e 9303-013.876, de 16/03/2023, nos quais se reconheceu o direito ao desconto de créditos da contribuição decorrentes de fretes despendidos no transporte de produtos não tributados, entendimento esse validado pelo inciso XVIII do § 1º do art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15 de dezembro de 2022.

Em 14/07/2023, juntou-se aos autos cópia de decisão liminar em mandado de segurança determinando o julgamento do Recurso Voluntário interposto no presente processo no prazo máximo de 60 dias úteis.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade, mas dele se conhece apenas parcialmente, em razão dos fatos a seguir abordados.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se deferiu apenas parcialmente o ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa (Mercado Interno Não Tributado e Exportação).

Nesta segunda instância, o Recorrente controverte acerca do conceito de insumos na não cumulatividade das contribuições, do princípio da verdade material e das glosas de créditos da contribuição não cumulativa em relação aos seguintes itens: (i) aquisição de milho para revenda com suspensão, (ii) direito a crédito nas aquisições sujeitas à alíquota zero (isentas) de bens destinados à revenda, (iii) direito a crédito nas aquisições de embalagens (*big bag* e *pallets*) utilizadas para o transporte de produtos, (iv) direito a crédito em relação aos fretes despendidos nas compras dos produtos fertilizantes, adubos, defensivos agropecuários, sementes e corretivos de solo e (v) direito a crédito quanto a gastos com vale-pedágio.

De início, deve-se destacar que não será objeto de análise o pedido genérico constante da conclusão do Recurso Voluntário quanto à aplicação da taxa Selic na correção monetária dos créditos, pois que tal matéria somente veio a ser ventilada pelo interessado na segunda instância, tratando-se, por conseguinte, de inovação dos argumentos de defesa (preclusão).

Da mesma forma, não será objeto de análise neste voto a alegação do Recorrente acerca do direito a crédito na aquisição de *pallets*, pois tal questão não foi objeto do Termo de Informação Fiscal.

Quanto ao direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, há que se destacar que, para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, inclusive o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Em relação à alegação do Recorrente de necessidade de se observar o princípio da verdade material, há que se destacar que serão considerados neste voto os elementos probatórios produzidos durante o procedimento fiscal, apurados a partir de intimações enviadas ao Recorrente, bem como de informações presentes nos sistemas da Receita Federal, nas EFD-Contribuições e nos demais documentos e informações presentes nos autos.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito.

I. Vendas com suspensão.

No Termo de Informação Fiscal, consta que as vendas de milho à Tresbomm Comércio e Exportação de Grãos Ltda. foram registradas indevidamente como sujeitas à suspensão das contribuições, pois as mercadorias haviam sido adquiridas para revenda por estabelecimento não industrial, cuja atividade econômica principal é de “comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas” (CNAE 4623-1-99), atividade essa não relacionada à industrialização de milho.

Com o afastamento da suspensão, a fiscalização constituiu de ofício os créditos tributários, procedimento esse não atacado de forma direta pelo Recorrente, que somente aduziu o seguinte:

5.1 VENDAS COM SUSPENSÃO.

O órgão julgador glosou o direito creditório relativo as vendas com suspensão, relativa ao milho em grãos, ao fundamento de que os insumos em questão não eram utilizados como insumos para a produção, mas sim para a revenda. Vejamos:

(...)

No entanto, a glosa é indevida.

Em sede de despacho decisório a fiscalização fundamentou que as vendas de milho em grãos deveriam ser tributadas pelo fato de serem destinadas a “comercialização”, e não a “industrialização”. Apenas a título de registro, mesmo considerando tributadas as referidas operações, não “abriu” débito das contribuições em razão de que a Recorrente é credora de PIS e COFINS. (*sic*)

Contudo, o entendimento da r. Fiscalização gera um efeito que reduz substancialmente a base de crédito da Recorrente, isto porque as saídas com isenção (vendas de milho em

grãos – NCM 10.05), proporciona o direito ao ressarcimento das contribuições, tendo em vista a natureza credora da Recorrente.

(...)

Desta forma, como já demonstrado acima, se a Recorrente promove a revenda para outro contribuinte, realiza o débito das contribuições, perfazendo sua operação no princípio da não-cumulatividade. Na aquisição com créditos cuja mercadoria é destinada à alimentação humana ou animal, igualmente há direito ao crédito por se tratar de insumos, conforme será demonstrado a seguir. (g.n.)

Nota-se que o Recorrente faz confusão entre o procedimento adotado pela fiscalização, consistente nas exigências das contribuições nas saídas indevidamente contabilizadas como submetidas à suspensão, com o direito de crédito nas aquisições de insumos não tributadas, sujeitas à alíquota zero ou isentas, não se dando conta que se trata de matérias distintas.

Além disso, ele centra sua defesa, genericamente, no direito a crédito decorrente da não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins, não se dando conta que a figura da suspensão tem regramento próprio, em que se exclui da possibilidade de saída com suspensão os produtos remetidos para revenda a estabelecimento não industrial.

Aduz, ainda, o Recorrente, que, “[sendo] incontroverso o fato de que a Recorrente se enquadra como cerealista, e que não há limitação legal na tributação por ela comercializada milho em grãos, deve-se confirmar a suspensão”, mais uma vez não se dando conta de que a exigência legal de se tratar de empresa cerealista para fins de suspensão se refere à empresa destinatária dos produtos vendidos e não à vendedora.

Ao invés de centrar sua defesa observando-se as regras aplicáveis à suspensão afastada pela fiscalização, o Recorrente inova em seu pedido, passando a pleitear direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/2004, c/c o art. 56-A da Lei nº 12.350/2010, pleito esse que configura total inovação dos argumentos de defesa (preclusão), por se tratar de matéria não controvertida nestes autos.

Mudando de rumo na peça recursal mais uma vez, o interessado passa a alegar que, “para atender o perfil de um determinado cliente, a Recorrente foi cautelosa em sua operação e redigiu um contrato de compra e venda (...), por exigência do destinatário/cliente”. Contrato esse “que não interfere em absolutamente nada na operação realizada, pelo fato de ser uma mera formalidade exigida pela Tresbomm Comércio e Exportação de Grãos Ltda., apenas confirmando que para determinada operação e destinatário, se exigiu uma formalidade para explicitar a aplicabilidade da suspensão nas operações realizada pela Recorrente.”

Uma folha do referido contrato foi copiada na peça recursal, constando como “outras condições” a informação de que se tratava de mercadoria “destinada à industrialização animal” (sic), nada sendo dito acerca da constatação da fiscalização de que a empresa Tresbomm Comércio tinha como atividade econômica principal o “comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas” (CNAE 4623-1-99), atividade essa não relacionada à industrialização de milho.

O fato de ter constado do contrato a informação de que o produto se destinava à “industrialização animal”, termo esse confuso e genérico, tal previsão não leva à confirmação de que tal industrialização deveria ser realizada pela empresa atacadista destinatária do produto.

O procedimento da fiscalização encontra-se fundamentado nos seguintes termos: “a Lei nº 10.925/2004, arts. 8º e 9º (Instrução Normativa SRF nº 660/2006, art. 4º, III), estabelece como uma das condições para que a venda seja realizada com suspensão que o adquirente utilize o produto como insumo na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal”, fundamento esse não enfrentado diretamente pelo Recorrente, que constrói sua defesa de forma errática, razão pela qual nada há que reformar no Termo de Informação Fiscal, devidamente fundamentado, com observância dos fatos analisados e do direito aplicável.

II. Crédito. Insumos. Alíquota zero.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, foram glosados créditos da contribuição relativos às aquisições de produtos químicos (NCM Capítulos 25 e 29) pleiteados indevidamente pelo Recorrente, uma vez que sujeitos à alíquota zero, nos termos do Decreto nº 6.426, de 07 de abril de 2008, art. 1º, *verbis*:

Art. 1º **Ficam reduzidas a zero as alíquotas** da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação **incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:**

I - **químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM**, relacionados no Anexo I;

(...)

(...)

IV - **corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI**; (g.n.)

A impossibilidade de apuração de créditos nessas circunstâncias foi fundamentada pela fiscalização no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar]créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito** o valor:

(...)

II - 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (g.n.)

O Recorrente contesta esse entendimento da fiscalização, aduzindo a fundamentação de sua contrariedade nos seguintes termos:

a) “a grande maioria das aquisições se referem a matérias-primas utilizadas na fabricação de produtos destinados a alimentação humana e animal, cuja atividade agroindustrial da Recorrente facilmente se confirma tal assertiva, conforme explicado no laudo de processo produtivo”;

b) “inexistindo na Carta Constitucional de 1988, (§12 art. 195) qualquer limitação expressa quanto a técnica da não-cumulatividade em relação ao PIS e a COFINS, deve se entender que o tipo de desoneração preconizado pela Lei 10.865/04 ao inserir o § 2, II, em ambos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833, também enquadra os insumos adquiridos com alíquota zero”;

c) “é equivocada a limitação do aproveitamento dos créditos aqui debatidos, visto que, não obstante a previsão original de tomada/desconto de crédito, em 30 de abril de 2004, foi editada a Lei 10.865/04, que incluiu nos art.(s) 3º das Leis nº 10.637 e 10.833 a seguinte vedação, *in litteris*: isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”;

d) “[a] equivocada interpretação empregada pelo FISCO tem por base o **conceito de isenção** e sua **diferenciação com alíquota zero, não incidência ou imunidade**, distorcendo assim a finalidade do instituto da não-cumulatividade, **de forma que merece reversão o presente acórdão**”.

Nota-se que o Recorrente se vale, precipuamente, da parte final do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, acima transcrito, para arguir que, mesmo nas aquisições sujeitas à alíquota zero, ter-se-ia por configurado o direito ao desconto de crédito quando o insumo fosse aplicado na produção.

Esse entendimento do Recorrente não se sustenta por não se confundirem as figuras da isenção e da alíquota zero, pois a primeira se refere à delimitação negativa da hipótese de incidência, definida, necessariamente, em lei, e a segunda, à gradação da alíquota aplicável a hipóteses devidamente tributadas, passível de se operar, a depender do tributo, por meio de decreto.

Logo, a referência na parte final do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 se restringe à isenção, que, inobstante não tributada a aquisição do insumo, permite a tomada de crédito quando a saída for tributada.

Nesse sentido, mantém-se o procedimento fiscal por haver previsão legal específica vedando o desconto de crédito nas aquisições de insumos submetidos à alíquota zero.

III. Crédito. Embalagem de transporte.

A fiscalização glosou os créditos relativos a embalagens para transporte por não considerá-las insumos, dado que o transporte do produto não se constituía em etapa do processo produtivo, conclusão essa, segundo ela, de acordo com a distinção entre os tipos de embalagem (transporte e apresentação) e o conceito de industrialização trazidos pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi).

O Recorrente contesta essa conclusão da fiscalização arguindo a essencialidade das *big bags* no transporte dos produtos, sem as quais não se obtém o correto armazenamento dos grãos, inclusive, para evitar o seu perecimento, em conformidade com as exigências determinadas pelos órgãos de controle e com a jurisprudência assentada do CARF.

A conservação de produtos perecíveis durante o transporte, em operações de venda ou entre estabelecimentos, é matéria regulamentada nacional e internacionalmente, razão pela qual as medidas tomadas pelas empresas que atuam no setor se mostram não apenas essenciais mas imprescindíveis, sob pena de se inviabilizar o negócio.

Trata-se de matéria também já enfrentada no CARF, conforme se verifica dos trechos de ementa a seguir transcritos:

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

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (Acórdão nº 3302-011.391, rel. Denise Madalena Green, j. 28/07/2021)

(...)

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 nº 3302-011.168, rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, j. 22/06/2021)

(...)

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito. (Acórdão nº 3201-005.563, rel. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

As chamadas *big bags*, conforme destacado pelo Recorrente, são essenciais à conservação, manuseio, transporte e armazenamento dos produtos, encontrando respaldo o desconto de créditos das contribuições não cumulativas nos incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Nesse sentido, revertem-se as glosas de créditos relativas às aquisições de *big bags*, observados os demais requisitos da lei.

IV. Crédito. Fretes. Revenda. Aquisições de bens não tributados.

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).

Segundo a agente fiscal, valendo-se da Solução de Divergência nº 7, de 23 de agosto de 2016, e da Solução de Consulta nº 292, de 13 de junho de 2017, ambas da Cosit, os valores dos fretes, no presente caso, prestados por terceiros, não foram incorporados ao custo dos produtos adquiridos, sendo que, mesmo que o tivessem, por se vincular o valor do frete ao bem adquirido, tal valor somente geraria crédito se o bem transportado tivesse sido tributado.

O Recorrente argumenta que o raciocínio da fiscalização não encontra respaldo na legislação aplicável à matéria, pois, segundo ele, independentemente do fato de os produtos adquiridos se encontrarem sob o benefício da alíquota zero ou suspensão, o frete em si sofre a incidência das contribuições sociais e, dessa forma, gera direito ao crédito, não importando o enquadramento que a legislação dê aos insumos transportados, conforme jurisprudência do CARF.

De pronto, deve-se destacar que a jurisprudência do CARF referenciada pelo Recorrente se restringe ao direito ao desconto de crédito em aquisições de insumos aplicados na produção ou na prestação de serviços, em conformidade com a previsão contida no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No presente caso, pretende o Recorrente descontar crédito com frete na aquisição de produtos destinados à revenda, hipótese essa regulada pelo inciso I do mesmo art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e não à produção.

O desconto de créditos na aquisição de bens destinados à revenda encontra-se regido nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos** calculados em relação a:

I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:**

I - dos **itens mencionados nos incisos I e II** do caput, adquiridos no mês;

Conforme se extrai dos dispositivos supra, nessa hipótese, o desconto de crédito se restringe àquele calculado sobre o valor dos bens adquiridos, excetuando-se desse direito, além dos bens de que tratam o inciso III do § 3º do art. 1º e os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da lei, os bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (inciso II do § 2º do art. 3º das referidas leis).

As aquisições sob análise encontram-se disciplinadas na lei no contexto da destinação do bem adquirido, qual seja, a revenda, alcançando, portanto, somente o bem a ser vendido, dada a inocorrência, nesses casos, de previsão de aplicação de insumos em produção ou em prestação de serviços.

Dessa forma, impossível se torna conceber o direito ao crédito decorrente de dispêndio com frete com base no conceito de insumo, conceito esse que se torna relevante apenas na aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, restando perquirir se tal dispêndio, independentemente de incorrido juntamente com o bem adquirido, na mesma nota fiscal, ou por meio da contratação de terceiros, pode ser considerado como parte do custo do bem.

Se o valor do frete estiver incluído na nota fiscal de aquisição do bem a ser revendido, ele será abarcado pelo custo de aquisição desse bem, o mesmo não se podendo dizer do dispêndio com frete prestado por terceiros na mesma situação, pois que, nessa hipótese (inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), conforme já dito, não há previsão de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos.

Referido entendimento já foi adotado por esta turma ordinária, em composição não coincidente com a atual, cuja decisão restou ementada nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

(...)

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 3201-010.152, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 20/12/2022) (g.n.)

Nesse sentido, reafirmando-se entendimento anterior da turma, vota-se por manter as glosas sob comento.

V. Crédito. Pedágio e Vale-pedágio em operações de venda.

A fiscalização glosou os créditos referentes a gastos com pedágio em operações de venda por falta de previsão legal, vindo o Recorrente a arguir que, tendo-se em conta o princípio da verdade material e o requisito da relevância e essencialidade, está-se diante de dispêndio ocorrido na “locomoção entre a propriedade de um cooperado para a propriedade de outro, facilitando a interação entre os agentes e, sobretudo, proporcionando a produção de cada unidade cooperada”, hipótese em que se tem previsão legal para o desconto de crédito, em conformidade com a Solução de Consulta Cosit nº 228/2019, *verbis*:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. RASTREAMENTO DE CARGAS E DE VEÍCULOS.

Geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS.

Em se tratando de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, os gastos com vale-pedágio obrigatório suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nesta hipótese, é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos à aquisição de vale-pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001. Salienta-se que nesta decisão não se realiza análise da regularidade do procedimento adotado pela consultante perante as regras relativas ao vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209, de 2001. (g.n.)

Nota-se que o direito ao desconto de crédito em análise, de acordo com Consulta Cosit nº 228/2019, se restringe à hipótese de contribuinte que tenha como atividade o transporte rodoviário de carga, cujo gasto com pedágio é obrigatório, não alcançando, por conseguinte, o Recorrente, uma vez que seu objeto social encontra-se delimitado por ele mesmo como sendo “uma COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL, que atua 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)”.

Além disso, há que se registrar que, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, que instituiu o Vale-Pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de

carga, “[o] valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, **nem constituirá base de incidência de contribuições sociais** ou previdenciárias.” (g.n.)

Dessa forma, por se tratar de serviço não tributado pelas contribuições PIS/Cofins, a sua aquisição não gera direito a crédito, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

§ 2º **Não dará direito a crédito** o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - 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; (g.n.)

Logo, tratando-se de serviço não sujeito à tributação das contribuições, a lei veda o crédito pretendido pelo Recorrente.

Portanto, independentemente de se tratar de pedágio pago em operações de venda, como argui a fiscalização, ou no transporte de mercadorias entre produtores rurais cooperados, o fato é que não há previsão legal para o desconto de crédito da espécie, conforme vasta jurisprudência deste CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Assim, os gastos incorridos com lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, e câmaras, vinculados à prestação de serviços de transporte de cargas próprias e de terceiros geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada. **O mesmo não ocorre com os valores de pedágio, fora do ciclo produtivo.** (Acórdão 9303-010.075, rel. Jorge Olmiro Lock Freire, j. 22/01/2020 – g.n.)

[...]

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. No caso julgado, com as considerações delineadas no voto, **não são exemplos de insumos os gastos realizados com** alimentação, laudo técnico,

assistência médica, combustível de empilhadeira, despesas com importação, despesas com transporte, despesas com veículos, indumentária e material de trabalho, laboratório, material de expediente, material de segurança, **pedágio**, resíduos industriais e sistema de tratamento de água. (Acórdão 9303-005.669, rel. Charles Mayer de Castro Souza, j. 19/09/2017 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO.

Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003. (Acórdão 3402-009.401, rel. Lázaro Antônio Souza Soares, j. 27/10/2021 – g.n.)

Mantém-se aqui, também, a glosa promovida pela fiscalização.

VI. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se tratar de inovação dos argumentos de defesa (preclusão) e por se referir a matéria estranha aos autos, e, na parte conhecida, por 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.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis