



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.902010/2017-71
ACÓRDÃO	9303-016.921 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

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

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 118, § 3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, a negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.”

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefowicz 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 e pelo Contribuinte 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 3301-013.523, de 24 de outubro de 2023, e-fls. 1.543 a 1.581, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

PRECLUSÃO. PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legalmente previstas.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

CRÉDITO. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo das contribuições, as sociedades cooperativas de produção agroindustrial podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

CRÉDITO. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CRÉDITO. EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO E PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de apresentação e para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS NÃO TRIBUTADOS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO CRÉDITO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO BEM ADQUIRIDO.

Tratando-se de frete, contratado junto à pessoa jurídica, tributado pelas contribuições, ainda que se refiram à aquisição de mercadorias não sujeitas à tributação, o valor do serviço gera direito a crédito para o adquirente.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de saída na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos, permitido pela legislação, aplica-se à apuração mensal das contribuições sociais, quando devidamente comprovado o não aproveitamento no período de competência. Já nos pedidos de ressarcimento, não há apropriação de crédito extemporâneo, pois o que se busca é o deferimento é do saldo credor não aproveitado no trimestre, relativamente a operações ocorridas naquele período.

CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Somente permite-se o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo os gastos com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. IMPOSSIBILIDADE.

A depreciação acelerada, nos termos da legislação do imposto de renda, aplica-se apenas aos bens móveis, não alcançando o imóvel onde a empresa exerce sua atividade.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI N° 10.925/04.

Apenas os insumos, adquiridos de pessoa física ou cooperado pessoa física, utilizados na produção das mercadorias classificadas sob o rol taxativo do art. 8º da Lei nº 10.925/04, cuja destinação se dê para alimentação humana ou animal, permitem às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, deduzirem crédito presumido de PIS/COFINS, calculado sobre o valor desses insumos.

RESSARCIMENTO. PIS/COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/RS, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escriturário excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Constou do dispositivo da decisão recorrida:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: (1) reverter as glosas (a) em relação aos materiais de embalagem e (b) sobre o crédito com serviço de frete na aquisição de bens não tributados, contratado junto a transportadora pessoa jurídica e cujo ônus seja da recorrente; (2) conceder o recálculo, pela alíquota básica das contribuições, sobre a reversão das glosas do serviço de frete do leite adquirido; e (3) reconhecer o direito à atualização monetária do ressarcimento deferido, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas do transporte de cargas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini e Juciléia de Souza Lima, que revertiam essas glosas. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas sobre as despesas de energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior e Juciléia de Souza Lima, que revertiam as glosas sobre os valores com demanda contratada, custo de disponibilização do sistema, juros e multas.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A PGFN suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens para transporte dos produtos acabados.

Indica como paradigma o Acórdão nº 9303-007.845:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito da COFINS sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA Cabe a constituição de crédito de COFINS sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros.

Súmula CARF nº 125.

O paradigma decidiu que as embalagens para transporte de produtos não podem ser consideradas insumos, conforme interpretação dos parágrafos 55 e 56 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018. Por essa razão, manteve a glosa dos créditos respectivos.

O Despacho de e-fls. 1597/1602 deu seguimento ao Recurso:

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.

Ambos os acórdãos foram proferidos em processo do interesse de contribuintes com processos produtivos similares. E enquanto a decisão recorrida defere o creditamento em tela, o paradigma o rechaça.

Divergência comprovada.

Em Contrarrazões, o Contribuinte requer a manutenção da decisão recorrida.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte suscitou divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

Glosa	Precedente	Acórdão	D.O.U.	Anexo
Vestuários e Uniformes	10930.903216/2012-23	9303-013.995	09/05/2023	Doc_comprobatorio01
	10925.721990/2011-14	3402-011.156	08/01/2024	Doc_comprobatorio02
Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica	13502.900014/2012-68	3401-012.316	22/08/2023	Doc_comprobatorio03
Energia elétrica	10183.721579/2017-57	3301-012.647	08/09/2023	Doc_comprobatorio04
Serviço de frete de períodos anteriores Notas fiscais de períodos anteriores	10980.726089/2018-32	3301-013.508	07/12/2023	Doc_comprobatorio05
	13005.720474/2010-53	3301-013.432	22/11/2023	Doc_comprobatorio06
Bens para a revenda - aquisição de cooperados Energia elétrica fornecida pela EletroRural	11516.003532/2006-17	9303-004.614	31/03/2017	Doc_comprobatorio07
Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições	16349.000281/2009-46	9303-009.736	11/12/2019	Doc_comprobatorio08
Bens e serviços em geral	10865.902025/2013-56	9303-013.992	09/05/2023	Doc_comprobatorio09
Operações não comprovadas Benefitorias em bens do ativo imobilizado Crédito presumido na aquisição de batata	10880.909792/2009-11	1201-003.946	01/09/2020	Doc_comprobatorio10
	10880.901047/2010-68	1201-006.062	04/09/2023	Doc_comprobatorio11

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1933/1956 deu seguimento apenas quanto à matéria “direito ao creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre o frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica”:

No apelo (fls. 1.641), o recorrente explica que “...as despesas com transporte de carga são todas, sem qualquer exceção, realizadas para a movimentação de matérias-primas entre as unidades industriais e de beneficiamento.” Confira-se:

Nesse sentido, é válido entender melhor a atividade agroindustrial da Recorrente para certificar de que as despesas com transporte de carga são todas, sem qualquer exceção, **realizadas para a movimentação de matérias-primas entre as unidades industriais e de beneficiamento.**

Analizando o Laudo do Processo Produtivo facilmente se comprova a necessidade de deslocamento de um insumo/matéria-prima para uma das unidades da Recorrente, tendo em vista a localização geográfica das plantas industriais. Logo, **não se tratam de deslocamento de produto final pronto para comercialização, mas sim, insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento.**

Não obstante a argumentação recursal, o voto condutor da decisão recorrida (fls. 1.566) sublinha que a glosa em questão refere-se aos serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa. Nesse sentido, sufragou os fundamentos do Acórdão nº 9303-013.778, que entende inexistir previsão legal para o creditamento sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, nem quanto insumo, nem quanto operação de venda.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-012.316 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

(...)

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

A decisão sustentou ser cabível o creditamento sobre os fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, seja por sua natureza de insumo para a atividade desenvolvida pelo contribuinte, seja quanto operação e venda.

COTEJO DOS ARRESTOS CONFRONTADOS

Cotejando os acórdãos confrontados, parece-me haver entre eles similaridade fática suficiente para o estabelecimento de base de comparação, haja vista que ambos laboraram diante de processos produtivos semelhantes (produção de alimentação humana).

No entendimento do recorrente, o paradigma indicado deu interpretação correta ao **conceito de insumo**, “...afirmando possível o creditamento sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.” Fica claro portanto que o recorrente almeja o creditamento

com fulcro no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, o Acórdão nº 3401-013.316 sustentou ser cabível o creditamento sobre os fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos enquanto insumo, indo de encontro ao decidido pelo Acórdão recorrido. Emurge patente o dissídio interpretativo do direito ao creditamento sobre os fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, enquanto insumo do processo produtivo de alimentos.

Divergência comprovada.

Proposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 1999/2009 deu seguimento ao Recurso quanto ao crédito - vestuário e uniformes, em relação ao paradigma Acórdão nº 9303-013.995:

O despacho de admissibilidade negou seguimento em razão da diversidade de processos produtivos das empresas envolvidas nas decisões cotejadas e, também, pela falta de prova, no caso vertente, que os vestuários e uniformes atendessem a exigência legal determinada.

O contribuinte defendeu a existência da divergência interpretativa, haja vista que, em ambos os paradigmas, tratava-se de empresas do ramo alimentício e, além disso, a indumentária observaria obrigação legal, citando a legislação de regência.

O Acórdão recorrido, sobre o tema, asseverou que o contribuinte não trouxe prova da essencialidade dessas vestimentas, limitando-se a colacionar um laudo por ele próprio confeccionado e que equipararia esses gastos a equipamentos de proteção individual. Ademais, não teria apresentado documento de expressa exigência da utilização desses vestuários/uniformes pelos órgãos fiscalizadores, na área produtiva, *verbis*:

“Já em recurso voluntário, a recorrente defende que os ‘referidos materiais são bens essenciais na atividade desenvolvida, uma vez que são requisitos higiênicos sanitários do pessoal para não contaminação dos produtos fabricados, e via de consequência também são equipamentos de segurança’. Aponta a existência de laudos do processo produtivo, que nada mais são do que memoriais de produção por ela elaborados, que equiparam tais uniformes e vestuários à EPI.

De plano, os memoriais não fazem prova da equiparação dos materiais a equipamentos de proteção. Em segundo lugar, os vestuários e uniformes não podem ser tratados como insumos à produção, portanto, não são avaliados sob os requisitos da essencialidade e relevância, sendo que o direito a crédito dar-se-ia caso houvesse expressa exigência pelas normas dos órgãos fiscalizadores.”

Os arrestos paragonados, por sua vez, expuseram o seguinte entendimento sobre a controvérsia:

“Concordo com a recorrente quando afirma que a indumentária é um produto intermediário, necessário ao processamento das carnes de aves, de suíños, etc., por força de exigência de autoridade sanitária. A indumentária usada pelos operários na manipulação de carnes não se confunde com fardamento ou

uniforme, que são de livre uso e escolha de modelo pela empresa e aquele é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público. Fardamento/uniforme não é insumo, mesmo que utilizado por operários na linha de produção. Por evidente, alguns operários da recorrente, que não manipulam carne na linha de produção, podem usar fardamento ou uniforme e, neste caso, tais bens não se enquadram no conceito de insumo, não fazendo jus ao crédito do PIS e da Cofins não cumulativos os gastos com a sua aquisição.

Por evidente, é impossível a recorrente efetuar a industrialização (ou processamento) de carnes sem o uso de indumentária especial exigido pela autoridade sanitária. São, pois, estes insumos empregados na industrialização de carnes, com direito ao crédito básico de PIS e de Cofins não cumulativos.” (Acórdão nº 3402-011.156).

“Ex positis, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, que suscita divergência em relação à constituição de crédito sobre Custos incorridos antes da industrialização propriamente dita; Custo de aquisição de uniformes e vestuário; e Custo de aquisição de materiais químicos e de laboratório, utilizando o conceito desenvolvido anteriormente, entendo que não assiste razão a recorrente. O que concordo com o direcionamento dado pelo colegiado a quo. Ora, reforça-se que, pela atividade do sujeito passivo:

(...)

- os itens uniformes e vestuário, bem como materiais químicos e de laboratórios, além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos por imposição legal – o que também converge com o próprio ato da autoridade fiscal

(...)" (Acórdão nº 9303-013.995)

Como se vê, relativamente ao Acórdão nº 3402-011.156, em que pese reconhecer o direito de crédito, faz uma importante distinção entre vestimentas por obrigação legal e “fardamento” fornecido por liberalidade da empresa, de modo que apenas a primeira categoria garantiria crédito, residindo nesse ponto o busílis da questão, uma vez que o acórdão recorrido frisou justamente que o contribuinte, neste processo, **não** teria feito prova de que esses uniformes observariam exigência específica e determinada das autoridades sanitárias.

Desse modo, em razão da questão probante, não há como depreender dissenso entre as decisões.

Concernente ao Acórdão nº 9303-013.995, o conflito resta demonstrado, pois, consoante essa decisão, para além da imposição legal, os uniformes e vestuário configurariam despesas necessárias e pertinentes à atividade exercida.

Ou seja, independente das exigências sanitárias, esses custos atenderiam os requisitos para sua classificação como insumo.

Nesse diapasão, deve ser reconhecida a divergência jurisprudencial, porém, apenas em relação ao Acórdão nº 9303-013.995.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional sustentou a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118, § 6º, do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigmático, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à possibilidade de se tomar créditos sobre gastos com embalagens para transporte dos produtos.

Para o acórdão recorrido, o crédito de embalagens é possível em razão de dois fundamentos, na legislação do IPI e na legislação do PIS/COFINS:

De modo diverso do entendimento da autoridade fiscal, tenho que os materiais utilizados para acondicionamento e transporte dos produtos, inclusive, estão compreendidos no conceito de industrialização, como encontra-se Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, vigente à época dos fatos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou (...) (destaquei)

Tenho que os materiais caixas de papelão, filme *stretch*, filme *shrink*, fitas adesivas e os paletes de madeira apresentam finalidade de proteção, de apresentação e, igualmente, de necessidade no processo logístico de armazenagem, transporte e entrega dos bens produzidos, nos termos da legislação do IPI.

De toda sorte, entendo, inclusive, que os materiais em questão inserem-se no conceito de insumo, pelo critério da relevância, conforme decidido pelo STJ:

“(...) o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...)”

Nesse sentido, voto por reverter a glosa em relação aos materiais de embalagem.

Já o Acórdão paradigmático entendeu que as embalagens para transporte que não se incorporam ao produto, não cabendo seu creditamento como insumo:

(...) Por fim, quanto às **Embalagens** que não se incorporam ao produto, de acordo com o Parecer, **essas embalagens para transporte não podem ser consideradas insumos**, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. (...).

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 aos adquirentes, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas;** c) contratação de transportadoras.

Ainda que a decisão recorrida tenha citado a legislação do IPI, entendo que não se trata de fundamento autônomo, pois as embalagens são de acondicionamento, e não de apresentação, logo não configurando industrialização.

Voto por conhecer o recurso.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS 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.

Nesse sentido, o acórdão nº 9303-014.544, j. 23-01-2024:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 PIS/COFINS. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

No caso, os dispêndios em litígio se referem a caixas de papelão, filme *stretch*, filme *shrink*, fitas adesivas e os paletes de madeira utilizados como embalagens de transporte, para evitar danos aos produtos alimentícios durante na movimentação.



Aponta o Contribuinte que os produtos são armazenados, nas caixas de papelão e envoltos em filme *stretch* para transporte, todos suportados por paletes:



Ilustração 44 – Empilhadeira para movimentação Paletes



Ilustração 45 – Produto acabado armazenado

E destaca que após os produtos industrializados passarem pela etapa de acondicionamento em embalagens de apresentação, estas serão aglutinadas em caixas de papelão com o intuito de garantir a integridade das embalagens de apresentação e qualidade do produto industrializado. Após esta fase, como demonstrado acima, os produtos recebem o filme *stretch* para enfim serem armazenados em paletes. Na sequência ocorre a movimentação subsequente da expedição, o descarregamento no destinatário e a movimentação até as prateleiras do mercado.

Assim, entendo que esses gastos são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos de PIS/COFINS.

Logo, o crédito pode ser admitido como insumo, nos termos do inciso II, do art. 3º.

Por isso, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

De fato, a decisão recorrida afastou o crédito dos fretes de produtos acabados:

6. Serviço de frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica

A autoridade fiscal efetuou a glosa dos créditos referentes aos serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa.

Respeitando o entendimento do STJ, de que os serviços de transporte de matérias primas, produtos intermediários e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica podem ser considerados insumos, pois são essenciais ao processo produtivo, a DRJ procedeu a reversão de parte das glosas.

Por sua vez, a recorrente sustenta que todos os transportes restantes são de matérias-primas e de insumos que são utilizados em alguma das unidades de beneficiamento. Apresenta diversos fluxogramas dos processos produtivos, buscando justificar a necessidade do deslocamento.

Contudo, vê-se claramente que a DRJ manteve as glosas dos serviços de frete somente relativos às notas fiscais incluídas, na EFD-Contribuições, sob as rubricas de crédito “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” e “aquisição de bens para revenda”, enquanto foram revertidas as glosas sobre “aquisição de bens utilizados como insumos”. Portanto, de acordo com as informações declaradas pela recorrente, não são todos os fretes que se referem a transporte de matérias-primas.

(...)

Deste modo, por ausência de previsão legal nas leis de regência das contribuições, mantém-se as glosas efetuadas sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso, houve edição de Súmula CARF nº 217 após a interposição do Recurso Especial do Contribuinte:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Assim, a decisão recorrida vai ao encontro da Súmula CARF nº 217, motivo pelo qual o apelo recursal não comporta conhecimento.

Em relação ao vestuário e uniformes, entendo que a matéria também não comporta conhecimento, pois a negativa do acórdão recorrido foi fundamentada na falta de prova da natureza dos dispêndios como insumos:

3.1. Vestuários e uniformes

Os itens em questão não se confundem com equipamentos de proteção individual, sobre os quais as glosas foram revertidas pelo julgador *a quo*.

A motivação para a glosa foi a ausência de previsão legal, conforme encontra-se no Despacho Decisório:

“Também foram glosadas as aquisições de vestuários e uniformes (jalecos, calças, camisas, jaquetas, etc.) em virtude de a Lei nº 10.833/02, art. 3º, inciso X, restringir o aproveitamento de créditos aos uniformes fornecidos por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso em análise.”

Por seu turno, a recorrente, em manifestação de inconformidade, defende que o vestuário obedece a legislação dos órgãos fiscalizatórios, contudo, sem indicar quais normas que determinam a obrigatoriedade.

Já em recurso voluntário, a recorrente defende que os “*referidos materiais são bens essenciais na atividade desenvolvida, uma vez que são requisitos higiênicos sanitários do pessoal para não contaminação dos produtos fabricados, e via de consequência também são equipamentos de segurança*”. Aponta a existência de laudos do processo produtivo, que nada mais são do que memoriais de produção por ela elaborados, que equiparam tais uniformes e vestuários à EPI.

De plano, os memoriais não fazem prova da equiparação dos materiais a equipamentos de proteção. Em segundo lugar, os vestuários e uniformes não podem ser tratados como insumos à produção, portanto, não são avaliados sob os requisitos da essencialidade e relevância, sendo que o direito a crédito dar-se-ia caso houvesse expressa exigência pelas normas dos órgãos fiscalizadores.

Ausente a demonstração da legislação, não há direito ao aproveitamento do crédito sobre tais despesas.

Não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

Por isso, entendo como correta a negativa de seguimento consignada pelo Despacho de Admissibilidade:

A decisão recorrida negou o direito ao creditamento em razão da falta de prova da equiparação de tais itens a equipamentos de proteção, alegada pelo recorrente. Aduziu que os vestuários e uniformes não podem ser tratados como insumos à produção, razão pela qual não atendem aos requisitos da essencialidade e relevância:

Ausente a demonstração da legislação, não há direito ao aproveitamento do crédito sobre tais despesas.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-013.995 está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA INEXISTENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para que seja conhecido o recurso especial, é imprescindível a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma que, em face de situações fálicas ao menos similares, interprete a mesma norma e dê solução jurídica oposta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente 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.

Sendo assim, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre insumos de insumos, bem como uniformes e vestuário, materiais químicos e de laboratórios, pois pertinentes e essenciais à atividade do sujeito passivo. Ademais, os gastos com uniformes e vestuário, bem como materiais químicos e de laboratórios, além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos por imposição legal - o que também converge com o próprio ato da autoridade fiscal (PN Cosit 5. de 2018).

A decisão considerou que "...os itens uniformes e vestuário, [...], além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos

por imposição legal...”, razão pela qual ratificou o entendimento de que os respectivos gastos ensejam o creditamento.

(...)

Vinculando ao decidido no Acórdão nº 3302-002.026 e nº 3302-002.027, a decisão considerou que “...a indumentária é um produto intermediário, necessário ao processamento das carnes de aves, de suínos, etc. por força de exigência de autoridade sanitária.” Fez especial distinção entre a indumentária decorrente de normatização da atividade e os fardamentos e uniformes:

Fardamento/uniforme não é insumo, mesmo que utilizado por operários na linha de produção. Por evidente, alguns operários da recorrente, que não manipulam carne na linha de produção, podem usar fardamento ou uniforme e, neste caso, tais bens não se enquadram no conceito de insumo, não fazendo jus ao crédito do PIS e da Cofins não cumulativos os gastos com a sua aquisição.

COTEJO DOS ARESTOS CONFRONTADOS

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fático-jurídica mínima que permita o estabelecimento de uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Óbice intransponível para o reconhecimento de dissídio interpretativo, os acórdãos indicados como paradigma – a par das diferenças entre os processos produtivos – laboraram em casos concretos em que a indumentária era decorrente de normas legais. A decisão recorrida, no entanto, salientou que o recorrente não comprovou ser esse o caso dos vestuários e uniformes objeto do creditamento pretendido.

Divergência não comprovada.

Assim, voto por não conhecer o Recurso Especial também nesta matéria.

Conclusão

Do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento. E por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro