



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.902073/2017-17
ACÓRDÃO	3001-003.868 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CITRI AGROINDUSTRIAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 01/07/2012, 30/09/2012

SOCIEDADE COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMBALAGENS E FRETES DE AQUISIÇÃO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

As embalagens utilizadas no acondicionamento, conservação e comercialização do suco concentrado de laranja — tambores, tampas, lacres, etiquetas e sacos plásticos — integram o processo produtivo e são essenciais à manutenção da qualidade e viabilidade da exportação do produto, configurando insumos nos termos do REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779/STJ).

Os fretes vinculados à aquisição desses materiais também constituem despesas essenciais ao processo industrial e ensejam direito a crédito, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Larissa Cássia Favaro Boldrin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Rachel Freixo Chaves (substituto[a] integral), Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CITRI AGROINDUSTRIAL S/A, CNPJ nº 04.040.239/0001-46, em face do Acórdão nº 108-000.174, que julgou improcedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório de não homologação integral do pedido de ressarcimento de créditos de COFINS – Não Cumulativa – Exportação, referente ao 3º trimestre do ano-calendário de 2012, formalizado no PER/DCOMP nº 02459.39040.131114.1.1.09-9913.

Consta dos autos que, em decorrência da Ação Fiscal instaurada por meio do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) nº 09.1.05.00-2017-00115-6, lavrado em 03/07/2017, foi analisado o direito creditório de PIS/PASEP e COFINS vinculado à receita de exportação da recorrente, referente aos períodos de apuração de outubro/2011 a dezembro/2012.

A fiscalização teve como objeto o exame dos pedidos de ressarcimento e compensação formalizados nos PER/DCOMPs apresentados pela contribuinte, entre eles o ora em discussão (10950.902073/2017-17), que tratava de créditos de COFINS não cumulativa – exportação do 3º trimestre de 2012.

Durante a ação fiscal, foram examinados os documentos contábeis e fiscais apresentados pela contribuinte, inclusive EFD-Contribuições, DACTON, ECD, planilhas de memória de cálculo, notas fiscais de aquisição de insumos e exportação, registros auxiliares e descrições do processo produtivo.

Após o exame, a fiscalização reconheceu parcialmente o crédito pleiteado, homologando apenas o montante de R\$ 131.239,39, de um total de R\$ 233.957,27 declarado no PER/DCOMP, sob o fundamento de que parte das despesas indicadas — especialmente as aquisições de lenha de pessoas físicas — não se enquadrariam como insumos aptos à geração de crédito para fins de ressarcimento, nos termos da Lei nº 10.925/2004 e da Lei nº 12.794/2013.

Com isso, o despacho decisório, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR em 06/06/2019, homologou parcialmente a compensação declarada e determinou o pagamento dos débitos indevidamente compensados, com os acréscimos legais, facultando à contribuinte a interposição de manifestação de inconformidade à DRJ, conforme o art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade tempestiva perante a DRJ/Curitiba, na qual sustentou, em apertada síntese:

- a) que todos os créditos apurados decorreram de insumos efetivamente utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, não havendo fundamento legal para a glosa dos valores referentes à lenha e demais materiais de apoio à produção;
- b) que a Lei nº 10.925/2004, ao instituir o crédito presumido sobre produtos de origem vegetal, não restringiu a compensação de créditos vinculados à atividade industrializadora;
- c) que o ressarcimento em dinheiro é direito subjetivo do contribuinte que apura créditos líquidos e certos, conforme a jurisprudência administrativa consolidada.

A DRJ, contudo, manteve a decisão fiscal, entendendo que os valores glosados decorriam de insumos não abrangidos pelo crédito presumido previsto na legislação vigente até a MP nº 582/2012, bem como que a lenha utilizada na caldeira industrial não integrava o produto final nem possuía vinculação direta com a produção exportada.

Com base nesses fundamentos, foi proferido o Acórdão nº 108-000.174, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo parte dos créditos e mantendo as glosas quanto aos demais itens, nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não prosperam as alegações de nulidade quando não se verificam nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas proferidas em processos de terceiros não possuem eficácia normativa geral, uma vez que não integram a legislação tributária, conforme disposto nos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. IMPOSSIBILIDADE.

As autoridades administrativas estão vinculadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo-lhes vedado afastar sua aplicação sob alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, competindo-lhes apenas o exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E Nº 404/2004. LEGALIDADE. ADOÇÃO PELO STJ EM RECURSO REPETITIVO.

Tendo o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.221.170/PR), reconhecido a validade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, consolidada pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, deve a instância administrativa observar tais balizas, as quais não tratam do conceito de insumo para fins de creditamento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Nos termos do entendimento consolidado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR (tema repetitivo), o conceito de insumo, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o 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 pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Somente podem ser considerados insumos os bens e serviços efetivamente aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, não se admitindo o creditamento de despesas meramente acessórias, administrativas ou de apoio à atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO.

As embalagens destinadas exclusivamente ao transporte de produtos acabados não se qualificam como insumos para fins de creditamento da COFINS não cumulativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo, reiterando os fundamentos já expostos na manifestação de inconformidade. Alegou, em síntese:

1. que as glosas efetuadas afrontam os princípios da não cumulatividade e da isonomia, uma vez que os insumos desconsiderados são essenciais ao processo produtivo;
2. que o direito creditório deve abranger todas as aquisições necessárias à atividade industrial exportadora, inclusive lenha utilizada na geração de energia térmica;
3. que houve equívoco na aplicação da Lei nº 12.794/2013, pois a limitação ao ressarcimento em dinheiro de créditos presumidos relativos a produtos diversos da laranja (0805.10.00) não implica vedação à sua compensação com débitos próprios;
4. e, subsidiariamente, requereu a revisão dos cálculos fiscais e o reconhecimento integral dos valores creditados.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Larissa Cássia Favaro Boldrin**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Passamos a análise.

Cuida-se de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS – Não Cumulativa – Exportação, referente ao 3º trimestre de 2012, formalizado por meio do PER/DCOMP nº 02459.39040.131114.1.1.09-9913, no valor de R\$ 233.957,27, do qual apenas R\$ 131.239,39 foram reconhecidos pela autoridade fiscal.

A discussão cinge-se à glosa de créditos referentes às embalagens (tambores, tampas, lacres, etiquetas e sacos plásticos) utilizadas no processo produtivo do suco concentrado de laranja, bem como aos fretes nas aquisições desses insumos.

A DRJ manteve o entendimento da fiscalização de que tais dispêndios não se enquadrariam no conceito de insumo previsto no REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779/STJ), por compreender que as embalagens e respectivos fretes se referem ao produto acabado e não ao processo produtivo.

Conforme demonstrado no laudo técnico do processo produtivo, juntado aos autos, as embalagens utilizadas pela Recorrente são estruturalmente integradas ao processo de industrialização, uma vez que o suco concentrado é depositado em sacos duplos de polietileno acondicionados em tambores metálicos de 200 litros, devidamente lacrados, etiquetados e paletizados, permanecendo em câmaras frigoríficas até a exportação.

Tais embalagens não são meros recipientes de transporte, mas sim parte indissociável do acondicionamento, conservação e comercialização do produto final, servindo para garantir a estabilidade físico-química, a integridade sanitária e o controle de qualidade exigidos pelas normas internacionais de exportação e pelos órgãos de fiscalização sanitária.

O laudo técnico apresentado demonstra que a subtração desses elementos inviabilizaria o processo de acondicionamento e a exportação do produto, o que reforça seu caráter indispensável ao ciclo produtivo.

A matéria objeto deste recurso encontra respaldo direto no precedente do próprio Conselho, que assim decidiu:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na prestação de serviços. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM PRODUTOS QUÍMICOS PARA PRODUÇÃO DE SUCOS DE LARANJA. POSSIBILIDADE. Deve-se observar para fins de se definir o termo “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de COFINS, se o bem e o serviço são considerados essenciais e pertinentes na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da

aquisição dos referidos bens e serviços. CRÉDITOS. MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOS QUÍMICOS. FRETES SOBRE COMPRAS. É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação às aquisições de matéria-prima, produtos químicos e fretes sobre compra de insumos pagos a pessoas jurídicas. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. Se o serviço de transporte das mercadorias fizer parte da operação de venda, e tiver seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte e gerarão direito a crédito. ENCARGOS COM DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CREDITAMENTO. A pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. A devolução de venda não se caracteriza como um custo, despesa ou encargo comum ao mercado interno e externo, de forma que não deve ser incluída no cálculo do rateio proporcional uma vez que se refere somente a vendas tributadas no mercado interno (Número do processo: 13851.901898/2011-27. Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. Câmara: Terceira Câmara)

Ainda, o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos da COFINS relativos a bens e serviços utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda.

Dessa forma, tanto as embalagens essenciais ao acondicionamento e comercialização do suco concentrado, quanto os fretes vinculados à aquisição desses materiais, integram o custo de produção e configuram insumos creditáveis à luz da legislação vigente.

Com base nas razões recursais, no conjunto probatório (notadamente o laudo técnico do processo produtivo), na legislação de regência e na jurisprudência consolidada do STJ e do CARF, conclui-se que as embalagens (tambores, tampas, lacres, etiquetas e sacos plásticos), bem como os fretes de aquisição a elas relacionados, são insumos essenciais à atividade industrial da Recorrente, gerando direito ao crédito da COFINS na sistemática não cumulativa.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, para reformar integralmente o Acórdão nº 108-000.174 da DRJ, reconhecendo o direito creditório integral pleiteado no PER/DCOMP nº 02459.39040.131114.1.1.09-9913.

Larissa Boldrin

(assinado digitalmente)

Larissa Cássia Favaro Boldrin - Relatora