



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.902075/2017-06
ACÓRDÃO	3001-003.869 – 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: 01/10/2012, 31/12/2012

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.

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.

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 em face do Acórdão nº 108-000.176, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Curitiba, 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 00772.79346.131114.1.1.09-4767.

Consta dos autos que, em decorrência da Ação Fiscal instaurada por meio do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (nº 09.1.05.00-2017-00115-6), foi analisado o direito creditório de PIS/PASEP e COFINS vinculado à receita de exportação da recorrente, referente aos períodos de apuração de outubro/2012 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, que tratava de créditos de COFINS não cumulativa – exportação do 4º trimestre de 2012.

Durante a ação fiscal, foram examinados os documentos contábeis e fiscais apresentados pela contribuinte, inclusive EFD-Contribuições, DACON, 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 não reconheceu o crédito pleiteado, 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 108-000.176, 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: 01/10/2012 a 31/12/2012

NULIDADE.

Não procedem as arguições 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: 01/10/2012 a 31/12/2012

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 a que se referem os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes vedado afastar sua aplicação sob alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, restringindo-se o exame administrativo à validade jurídica dos atos praticados pelos agentes fiscais.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E Nº 404/2004. LEGALIDADE. RECURSO REPETITIVO.

Reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.221.170/PR), 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, as instâncias administrativas devem observar tais balizas, que não tratam do conceito de insumo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Nos termos do entendimento firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, 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 segundo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço empregado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços pela pessoa jurídica.

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

Somente podem ser considerados insumos os bens e serviços efetivamente aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

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

Não são consideradas insumo as embalagens utilizadas exclusivamente para o transporte de produto acabado.

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 4º trimestre de 2012, formalizado por meio do PER/DCOMP nº 00772.79346.131114.1.1.09-4767, no valor total de R\$ 263.293,38.

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 108-000.176 da DRJ, reconhecendo o direito creditório integral pleiteado no PER/DCOMP nº 00772.79346.131114.1.1.09-4767.

(assinado digitalmente)

Larissa Cássia Favaro Boldrin - Relatora