



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10140.904582/2021-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.969 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BELLO ALIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

CRÉDITOS. PIS-PASEP/COFINS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DESTINADAS À PRESERVAÇÃO E QUALIDADE DOS PRODUTOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 235.

As embalagens para transporte de produtos, quando destinadas a manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se da definição de insumos fixada pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

CRÉDITOS. PIS-PASEP/COFINS. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS SUJEITOS A CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. PIS-PASEP/COFINS. REANÁLISE DA FISCALIZAÇÃO. PERDA DO OBJETO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso voluntário quando a matéria impugnada deixou de integrar a exigência fiscal em razão de revisão promovida pela autoridade lançadora, configurando perda do objeto e ausência de sucumbência.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a

sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.965, de 10 de fevereiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 10140.904578/2021-29, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Keli Campos de Lima, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

1. Versa o presente sobre PER/DCOMP transmitida para ressarcimento e compensação de créditos de PIS-PASEP/COFINS.
2. Em apertada síntese, por meio de mandado de segurança, a Delegacia da Receita Federal do Brasil foi instada a apreciar o referido pedido de ressarcimento no prazo máximo de 60 dias.
3. Ao ser intimado a apresentar documentos complementares a fim de comprovar seu direito creditório, o contribuinte solicitou prorrogação de prazo para apresentação, pedido que foi indeferido por inviabilizar o prazo para apreciação determinada na decisão judicial.
4. Assim, foi emitido o Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP.
5. Posteriormente, o contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade requerendo, preliminarmente, a nulidade do despacho decisório tendo em vista que a análise do crédito teria sido prejudicada por não ter sido apresentada a totalidade dos documentos necessários.

6. Em ato contínuo, conseguiu nova decisão judicial que dilatou o prazo para que a Autoridade Fiscal analisasse os documentos complementares apresentados pelo contribuinte.
7. Assim, foi lavrada a Informação Fiscal que embasou novo Despacho Decisório que reconheceu em parte o direito creditório.
8. Após a ciência do contribuinte, foi apresentada nova Manifestação de Inconformidade em que o contribuinte reclamou pela reversão de glosas feitas sobre **EMBALAGENS, FRETES SOBRE COMPRAS e CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.**
9. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento apreciou o pedido do contribuinte e julgou IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.
10. A empresa tomou conhecimento do resultado do julgamento e, inconformada, apresentou Recurso Voluntário reclamando pelas rubricas glosadas e mantidas pela DRJ.
11. Por fim, foi juntado Mandado Judicial que determinou a conclusão da análise do Recurso Voluntário no prazo máximo de 90 dias.

É o Relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O contribuinte foi devidamente cientificado da decisão recorrida em 14/05/2024. Tendo sido o Recurso Voluntário protocolado no dia 29/05/2024, reconheço a tempestividade e presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

#### **1. DO MÉRITO**

A Ementa do Acórdão contra o qual a interessada insurge, restou assim redigido:

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018 EMBALAGEM DE TRANSPORTE. CRÉDITO DE PIS E COFINS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

*Embalagem de transporte, por não se integrar ao processo produtivo do bem, não pode ser considerado insumo. Não sendo insumo, a utilização de crédito da não cumulatividade de PIS e Cofins apenas se admitiria se houvesse expressa previsão legal.*

**FRETE. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA NÃO TRIBUTADA PELO PIS E PELA COFINS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Por falta de amparo legal, o frete na aquisição de insumos não tributos pelo PIS e pela Cofins não gera, nem sequer indiretamente, crédito de não cumulatividade.*

**AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. CÁLCULO EM PERCENTUAL SUPERIOR AO DEFINIDO EM LEI. GLOSA. CABIMENTO.**

*É cabível a glosa de crédito presumido quando o contribuinte apura o valor do crédito utilizando-se de percentual superior àquele que a lei define.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Abordados no Recurso Voluntário, necessário então enfrentarmos os motivos e alegações referentes a glosa de gastos com embalagens e fretes e crédito presumido apurados pelo contribuinte.

1.1. Créditos de embalagem.

A Informação Fiscal (fls. 588 a 589), que embasou o Despacho Decisório, justificou a glosa sobre embalagens no Parecer Normativo COSIT/Receita Federal do Brasil nº 05/2018 e na Instrução Normativa Receita Federal do Brasil nº 1911/2019, por entender que as embalagens glosadas são para transporte de mercadorias acabadas e, portanto, utilizadas após o fim do processo produtivo.

Na Manifestação de Inconformidade (fls. 659 a 817) a interessada apresentou, dentre outros argumentos, que:

a) As embalagens **“integram a cadeia de produção da requerente, e, por esta razão, estão inseridos no conceito de insumo, pois são indispensáveis ao regular exercício da sua atividade-fim.”** (fl. 661);

b) **“a 1ª seção do Superior Tribunal de Justiça concluiu que o conceito de insumo, para fins de apuração dos créditos de PIS/COFINS, decorre da observância dos critérios da ESSENCIALIDADE ou RELEVÂNCIA da despesa para a atividade desempenhada. Portanto, todos os custos que a**

requerente tenha e que sejam **ESSENCIAIS PARA SUA ATIVIDADE-FIM, GERAM DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.**” (fl. 663);

c) “Diante da posição do **Superior Tribunal de Justiça**, pode-se concluir que os **gastos com todo e qualquer custo necessário para a geração dos bens produzidos pela requerente, são passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS.**” (fl. 663);

d) “O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça**, entende que a **ESSENCIALIDADE DECORRE DOS ITENS NECESSÁRIOS PARA A ATIVIDADE-FIM, DE ACORDO COM O OBJETO SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA**” (fls. 663 a 664);

e) “as **ATIVIDADES DA REQUERENTE** são, dentre outras, a criação e abate de aves para a **CRIAÇÃO E ABATE FRIGORÍFICO DE AVES PARA A PRODUÇÃO DE CORTES DE CARNE**, comercializadas no **mercado interno e para exportação.**” (fl. 666);

f) “Em razão desta **atividade-fim**, a requerente está **OBRIGADA a cumprir o que estabelecem os artigos 25, 30 e 31, todos do Decreto nº 9.013/2017**” (fl.667);

g) “Considerando que a requerente **ATENDEU TODAS AS CONDIÇÕES EXIGIDAS PELAS NORMAS QUE REGEM SUA ATIVIDADE-FIM, FOI EMITIDO O TÍTULO DE REGISTRO nº 4232**” (fl. 667);

h) “que a atividade **FRIGORÍFICA** da requerente possui diversas etapas de produção, em que os animais são abatidos, gerando cortes de carne **que são resfriados e devem ser devidamente acondicionados em embalagens apropriadas**, ao final desse processo produtivo, caracteriza-se o **PRODUTO FINAL ACABADO**” (fl. 668);

i) “**QUE SÃO OBRIGATÓRIAS PARA O ACONDICIONAMENTO DAS CARNES RESFRIADAS, EM RAZÃO DAS NORMAS APLICÁVEIS, COMPONDO OS PRODUTOS FINAIS.** Portanto, **para garantir que os alimentos estejam apropriados para o consumo humano, são utilizadas as embalagens, que ficam em contato direto com as carnes resfriadas, bem como as embalagens seguintes, para manter a integridade dos invólucros, sendo que ESTA UNIDADE CARACTERIZA O PRODUTO FINAL.**” (fl. 669);

j) “O acondicionamento nas **embalagens apropriadas**, tem o objetivo de **evitar o atrito entre os sacos plásticos, para que não ocorra o rompimento do invólucro, o que deixaria a carne exposta aos agentes externos, que podem contaminar o alimento, tornando-o impróprio para**

o consumo e nocivo para a saúde humana, além de manter a temperatura controlada, pois o produto é refrigerado/congelado.” (fl. 669);

k) “O Decreto nº 9.013/2017, que regulamenta a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, EXIGE QUE A REQUERENTE TENHA EM SUAS DEPENDÊNCIAS, CONDIÇÕES DE ACONDICIONAR E EMBALAR OS PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL, O QUE CONFIRMA QUE AS EMBALAGENS ACIMA REFERIDAS SÃO ESSENCIAIS PARA SUA ATIVIDADE-FIM, POIS ASSEGURAM QUE OS PRODUTOS SEJAM APROPRIADOS PARA CONSUMO HUMANO.” (fl. 672);

l) “A NÃO UTILIZAÇÃO DA EMBALAGEM ADEQUADA, CONFIGURA INFRAÇÃO na forma do artigo 496, incisos IV e XXVII e do artigo 497, inciso XIII, do multicitado Decreto nº 9.013/2017 (fl. 676);

m) “ALÉM DE ESSENCIAIS, AS EMBALAGENS integram o processo produtivo da requerente, CONFORME REGISTRO NO MAPA, pois não são colocadas após a finalização do produto, mas durante a sua produção, até porque não se pode vender as carnes em sacos plásticos, mas, sim, devida e apropriadamente acondicionadas, por exigência sanitária” (fl.679); e

n) “as **embalagens** utilizadas pela requerente, além de cumprir a função de apresentação final ao mercado consumidor, atendem às questões sanitárias e de higiene, para garantir a integridade dos produtos QUE NÃO PODEM PRESCINDIR DO DEVIDO ACONDICIONAMENTO, EM RAZÃO DAS NORMAS QUE REGEM OS PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL.” (fl. 680).

Na apreciação do mérito, a DRJ manteve os créditos glosados argumentando que:

a) “A dicção da lei não deixa dúvida de que insumo é o bem empregado na **produção** ou na **fabricação** de produtos. Isso implica dizer que se o bem for utilizado depois de concluído o processo produtivo, ele não poderá ser considerado insumo para fins de apropriação de crédito, por mais indispensável e relevante que seja. Trate-se de delimitação do conceito de insumo imposta pela lei.” (fl, 829);

b) “O argumento de que caixas de papelão e pallets são essenciais para conservar a carne, impedindo o rompimento do invólucro; bem como a alegação de que as caixas são exigidas por normas sanitárias não conferem a tais itens a condição de insumo, pois são empregados, todos eles, após a conclusão do processo de produção do bem.” (fl. 829);

c) *“No mais, muitos produtos têm de ser conservados e transportados, e devem sê-lo de forma adequada, considerando as fragilidades a impacto, a variação de temperatura, umidade, pressão etc. Mas, nem assim, as embalagens de transporte adequadas a tais características revestem a condição de insumo.”* (fl. 829); e

d) *“Por fim, vale dizer que as embalagens objeto de discussão neste tópico não são vendidas ao consumidor final como parte integrante do produto. Não há, portanto, unidade entre tais embalagens e a carne, que é o produto final.”* (fl. 829).

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente apenas reiterou os argumentos já expostos na Manifestação de Inconformidade.

Adiantando as conclusões, entendo que as glosas sobre as referidas embalagens devem ser revertidas, mas não por todos os argumentos trazidos pelo contribuinte. Razão pela qual é imprescindível discorrer sobre minha percepção.

Pela leitura atenta dos argumentos trazidos, percebe-se que a tese central de sua argumentação é a de que as embalagens secundárias (utilizadas **também** para transporte das mercadorias) enquadram-se, segundo entendimento do STJ exarado no REsp nº 1.221.170/PR, no conceito de insumo de produção. Seja porque 1) interpreta que *“o TRF da 4ª Região, aplicando o entendimento do STJ, entende que a essencialidade decorre dos itens necessários para a atividade-fim, de acordo com o objeto social da pessoa jurídica”* e, portanto, a embalagem é essencial uma vez que uma de suas atividades finalísticas é expedir o produto final *“para abastecer o mercado interno”* ou remeter para exportação; ou porque 2) o acondicionamento das embalagens primárias nas embalagens secundárias faz parte de seu processo produtivo e que somente *“esta unidade caracteriza o produto final”*.

Mesmo reconhecendo o esforço argumentativo da empresa, tendo a discordar.

Afirmar que o comércio de mercadorias, seja no mercado interno ou externo, é sua atividade fim porque consta tal descrição em seu objeto social, se não é errado, pode ser considerado pelo menos uma simplificação que ignora a distinção fundamental entre a atividade industrial (produção) e a atividade comercial (venda).

Todas as empresas com fins lucrativos e até algumas sem tal finalidade, para sobreviverem, precisam, em última análise, vender seus produtos e serviços. Portanto, nesse sentido amplo, a venda é uma atividade universal.

No entanto, o que caracteriza a atividade econômica de uma empresa (ou atividade fim como denominou a recorrente), entendo ser sua **atividade principal**, aquela que a diferencia de outras empresas ou que permita categorizá-la em uma determinada classificação.

Parece ser este também o entendimento dado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR uma vez que o recurso especial foi parcialmente provido. Nas palavras do E. Ministro Mauro Campbell:

*“Segundo o conceito de insinuo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.”* (grifei).

Posteriormente, o Exmo. Sr. Ministro ainda alterou seu voto para aderir a tese da Exma. Sra. Ministra Regina Helena na parte em que “a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI).”

Ressalta-se que a empresa recorrente do citado REsp é industrial do ramo alimentício e não se pode negar que a comercialização de seus produtos, seja no mercado interno ou externo, é essencial para a sua sobrevivência. Por óbvio que é. Não obstante, teve seu recurso parcialmente provido, ficando de fora despesas que, no entendimento do próprio STJ, não se referem ao processo produtivo (inclusive despesas comerciais). Vale dizer, tais despesas não são essenciais porquanto não se referem à atividade econômica (principal) da empresa.

Já o argumento de que o acondicionamento das embalagens primárias nas embalagens secundárias faz parte de seu processo produtivo e que somente “esta unidade caracteriza o produto final” entendo que não deve ser aceito porque não condiz com a verdade fática.

As próprias fotos e imagens contidas no Recurso Voluntário, especialmente as das folhas 856 a 858 mostram com clareza um dos produtos da

empresa, os produtos acondicionados em suas embalagens primárias e estas dispostas nas embalagens secundárias.

A alegação de que uma caixa de papelão contendo diversas outras embalagens com mercadorias dentro caracteriza o produto final da empresa não me parece ser adequada, posto que seu produto é o bem oferecido ao mercado e não a forma como ele é armazenado, distribuído ou vendido. A caixa de papelão é, evidentemente, uma embalagem para transporte e, portanto, utilizada após acabada a fabricação do produto.

Em tese subsidiária, a interessada alegou que a utilização das embalagens secundárias decorre, também, de exigências normativas, em especial as contidas no Decreto nº 9.013/2017, que regulamenta as leis números 1.283/1950 e 7.889/1989, que dispõem sobre a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal.

Acertado, neste ponto, o entendimento da requerente.

Conforme bem apontado no Recurso Voluntário, o artigo 435 do mencionado Decreto 9.013/2017, determina que:

*“Art. 435. Os produtos de origem animal devem ser acondicionados ou embalados em recipientes ou continentes que confirmam a necessária proteção, atendidas as características específicas do produto e as condições de armazenamento e transporte.”*

Portanto, trata-se de exceção à literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Em outras palavras, a regra é que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições bens e serviços utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

No entanto, pela extensão do conceito de insumo trazida pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, há casos justificados em que bens e serviços aplicados após a conclusão do processo produtivo são essenciais para a manutenção, preservação e qualidade do produto ou serviço e, portanto, devem ser considerados como insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS.

É o presente caso. Em que a legislação impõe ao contribuinte exigências em relação ao acondicionamento e transporte de seus produtos. Mas não somente exigências normativas servem para caracterizar a essencialidade da despesa após a fabricação do bem.

Neste sentido, recentemente, em Sessão Extraordinária ocorrida em 05 de setembro de 2025, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a edição da Súmula CARF nº 235 com a seguinte redação:

*SÚMULA CARF Nº 235*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025*

*As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.*

Dentre os acórdãos precedentes, julgo pertinente o trecho extraído da decisão 9303-013.721 que no mérito, ao discorrer sobre conceito de insumo, declarou:

*Portanto, tais dispêndios são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto seja preservado durante o transporte. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável a sua venda por se tratarem de alimentos congelados, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância.*

*Dessa forma, com relação às embalagens para o transporte dos produtos acabados, imperioso o reconhecimento do direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.*

Assim, de observância obrigatória, aplico a SÚMULA CARF Nº 235 para reverter as glosas sobre as despesas com embalagens.

## 1.2. Frete sobre compras

A Autoridade Fiscal glosou as despesas de frete sobre compras de pessoa jurídica por entender que tais serviços “*não estão incluídos no rol de custos/despesas que geram créditos de PIS e COFINS relacionados no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003*”. Consta na Informação Fiscal (fl. 593) a seguinte justificativa:

*“53. Segundo as diretrizes estabelecidas pelo já citado parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS. Logo, uma vez que os produtos adquiridos pelo contribuinte não estão sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS, as despesas*

*de frete relacionadas às aquisições desses produtos não dão direito a crédito para o contribuinte.*

*54. Concluindo, na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de matéria-prima. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado.”*

O contribuinte sustentou em sua Manifestação de Inconformidade e reiterou no Recurso Voluntário que:

- a) *“o crédito do frete tributado para o transporte de itens com suspensão, não tributados ou com crédito presumido, **NÃO SE CONDICIONA AO MESMO MÉTODO DE CÁLCULO DOS BENS TRANSPORTADOS, INEXISTINDO QUALQUER PREVISÃO DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL NESTE SENTIDO**”.* (fl. 687);
- b) *“a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do produto transportado, inexistindo qualquer vedação legal para o creditamento integral nesta situação”* (fl. 688); e
- c) *“os fretes geram direito aos créditos na sua integralidade, não se sujeitando ao critério de cálculo dos produtos transportados”* (fl. 689).

A DRJ referendou a tese do Auditor-Fiscal afirmando ainda que:

*“O entendimento adotado, no caso concreto, pela autoridade fiscal não discrepa da orientação, com força vinculante, emanada da própria Receita Federal. Em diversos atos, a RFB se posicionou nesse sentido, sendo um dos mais recentes a Solução de Consulta Cosit 46/2023, da qual se destaca o trecho abaixo:*

*49.1 Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.*

*49.2 Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.”*

Assiste razão a recorrente.

Em que pese este tema já ter sido motivo de controvérsias inclusive dentro do CARF, o entendimento majoritário atualmente passa pela possibilidade

de aproveitamento do crédito sobre as despesas com frete na compra de insumos mesmo quando estes estão sujeitos a alíquota zero:

*Número da decisão: 9303-013.882*

*Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008*

*PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção*

*Número da decisão: 9303-013.845*

*Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-011.551 - Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes)*

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão do dia 20/06/2024, aprovou a Súmula CARF nº 188 com a seguinte redação:

*Súmula CARF nº 188*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024*

*É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348*

Do exposto, voto por aplicar a Súmula CARF nº 188 e reverter as glosas de despesas sobre frete sobre compra de insumos.

## **2. Crédito presumido da agroindústria.**

O Recurso Voluntário sustenta que:

*“Neste ponto, oportuno mencionar que do 2º ao 4º trimestre de 2018, a recorrente apurou dois tipos de créditos presumidos da agroindústria: (1) o previsto no artigo 55º, da Lei nº 12.350/2010 (aves (30%) - crédito 3063) e; (2) o previsto no artigo 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004 (industrializados (60%) - crédito 1064).*

*Alguns produtos são comuns a ambos os créditos presumidos calculados pela recorrente, tais como aves vivas (NCM 01.05) e milho (NCM 10.05). Mas, embora possuam para alguns produtos a mesma base de cálculo, esses créditos presumidos possuem legislação diversa e alíquotas reduzidas distintas e, portanto, a base de um não é excludente da do outro.*

*Assim, a recorrente realizou os controles necessários, calculando ambos os créditos presumidos na forma prevista pelas normas aplicáveis, mas não escriturou separadamente por CST e alíquota no EFD-Contribuições, as Notas Fiscais eletrônicas que compõem os créditos presumidos. Com isso, a recorrente utilizou na escrituração apenas um CST e uma alíquota.” (fl. 880).*

...

*“Portanto, a fiscalização de origem entendeu que o artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, faz referência aos NCM’s dos insumos utilizados na produção, e que o dispositivo não menciona os NCM’s 01.05 das aves vivas e 10.05 do milho em grãos, reduzindo a alíquota de 60% para 30% e recalculando os créditos pretendidos pela recorrente.” (fl. 881)*

Ao final, requer a reforma do Acórdão recorrido, para efeito de reconhecer os créditos presumidos de 60%.

Na Informação Fiscal EADC1/DRF/GOI Nº 609/2021, produzida antes da decisão judicial que prorrogou o prazo para apresentação de documentos, encontramos a análise do crédito presumido feita pela fiscalização (fl. 51 e seguintes) e que coincide com as alegações feitas pelo recorrente.

No entanto, conforme já mencionado, em 25 de março de 2022, a Autoridade Fiscal emitiu nova Informação (Informação EADC1/DRF/GOI Nº 665/2022) em que considerou os documentos apresentados sob tutela de Mandado de Segurança que garantiu ao contribuinte esse direito.

Da nova análise, restou que:

*“147. Conforme já explicitado, o contribuinte apresentou a documentação comprobatória após dilação de prazo, determinado por decisão judicial. Sendo essa documentação analisada, **constatando-se que os valores são devidos e serão aceitos.***

*148. Por fim, verificou-se que o contribuinte apurou crédito presumido nas aquisições de produtos NCM 15.07. Conforme apresentado anteriormente, não há previsão no art. 55 da lei nº 12.350/2010 de **apuração de crédito presumido na aquisição de bens classificados na posição 15.07 da NCM.** Sendo assim, tais valores foram objeto de glosa.*

*149. Uma vez apresentada a consideração a respeito das glosas relativas aos “Crédito presumidos” no período analisado, cabe informar que **na fl. 45533 constam as planilhas com a indicação item a item, de forma individualizada, da análise realizada e de todas as glosas efetuadas para o referido período.**” (grifamos).*

Nos quadros LXXIV a LXXVI constantes nas folhas 632 e 633 constata-se que em todo o período analisado (2018 a 2020), foram glosados somente R\$536.220,00 referentes a valores de agosto e setembro de 2018.

Na planilha “4. Presumido 2018 – 2020” constante nos arquivos não-pagináveis da folha 578 verifica-se que a totalidade das glosas de crédito presumido são referentes a “OLEO ACIDO DE SOJA” classificado na NCM 1507.10.00 e que as notas fiscais referentes a aquisição destes itens foram **inteiramente** glosadas pelo motivo “Falta de previsão de crédito presumido para aquisição de NCM 15071000”.

Ocorre que tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário, a interessada requer o reconhecimento do crédito presumido de 60% reduzido para 30% pela Fiscalização sobre aves vivas (posição 0105 da NCM) e milho (posição 1005 da NCM).

O “OLEO ACIDO DE SOJA” classificado na NCM 1507.10.00 não foi questionado pela recorrente, nem na Manifestação de Inconformidade, nem em sede de Recurso Voluntário e, portanto, preclusa a questão, não há que ser analisada.

Cumprido destacar que o Recurso Voluntário, nos termos do art. 56 do Decreto nº 70.235, de 1972, pressupõe a existência de matéria objeto de

decisão desfavorável ao sujeito passivo, exigindo-se, portanto, a presença de sucumbência e interesse recursal.

No caso concreto, verifica-se que a glosa questionada no Recurso Voluntário não mais integrava o Despacho Decisório à época do julgamento de primeira instância, uma vez que foi expressamente revista pela fiscalização, inexistindo, portanto, exigência fiscal subsistente quanto a esse ponto.

Configura-se, assim, perda do objeto, bem como ausência de sucumbência, circunstâncias que impedem o conhecimento do recurso quanto à matéria.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e na parte conhecida dar provimento.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente Redator