



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.906057/2016-23
ACÓRDÃO	3201-013.358 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	B.O PAPER BRASIL INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS SOBRE DEMANDA CONTRATADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos as despesas com demanda contratada, porque seu valor, ainda que constem da fatura, não integra a energia consumida, base de cálculo dos créditos de energia elétrica.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não são passíveis de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO. NÃO CUMULATIVA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NÃO RETIFICADO. DACON APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras. Aplicação da Súmula CARF nº 231.

CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO OU NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Incabível o desconto de créditos da não-cumulatividade da contribuição sobre encargos de depreciação/amortização de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos ao material de embalagem. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.356, de 22 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 10940.906054/2016-90, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (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.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

1. NÃO CUMULATIVIDADE PIS/PASEP E COFINS. INSUMO.

Conforme estabelecido na Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica. Sendo essa a regra geral, não aplicável quando a lei trata de casos específicos de creditamento. Materiais de limpeza e para tratamento de efluentes podem ser considerados insumos para fins de creditamento.

2. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

3. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE.

As embalagens para transporte, acondicionamento e conservação, por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser classificadas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

4. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

5. FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO.

Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS SOBRE CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA, DEMANDA CONTRATADA E SERVIÇO DE MEDIÇÃO LIVRE. IMPOSSIBILIDADE. Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos as despesas com contribuição de iluminação pública, demanda contratada e serviço de medição livre, porque todos esses valores, ainda que constem da fatura, não integram a energia consumida, base de cálculo dos créditos de energia elétrica. CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO OU NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. Incabível o desconto de créditos da não-cumulatividade da contribuição sobre encargos de depreciação/amortização de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo immobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. INSUMOS ADQUIRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Na legislação do PIS e da COFINS não existe previsão para ressarcimento de créditos “extemporâneos”, ou seja, calculados em período diverso do previsto. Corretamente contabilizados, remanescendo saldo de créditos apurados em um mês, o sujeito passivo pode mantê-lo na escrituração contábil para utilização para dedução do PIS ou da COFINS devidos em meses subseqüentes. Mas a apuração deve observar o regime de competência ou, no caso de insumos, o mês de aquisição dos mesmos. Havendo erros na apuração, devem ser retificados os Demonstrativos (DACON ou EFD) dos períodos pertinentes. O pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre-calendário.

6. PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. PEDÁGIO. CRÉDITOS. As despesas com pedágio pagas pelo contratante do serviço de transporte rodoviário de carga não integram o valor do frete, portanto não podem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, seja a título de despesas com

armazenagem e frete na operação de venda, seja a título de despesas com aquisição de insumos da produção.

Cientificado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de demonstrar a regularidade dos créditos tributários, e descreveu sobre os seguintes itens:

- A - ENERGIA ELÉTRICA
- B - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS
- C - AQUISIÇÕES DE GÁS GLP
- D - DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO
- E - DOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO
- F/G – PEDÁGIO, TRANSPORTES E FRETES
- H - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES

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:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de crédito de COFINS pleiteado por meio de PER/Dcomp, referente ao crédito vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno, apurado em 4º Trimestre de 2008.

Note abaixo análise quantos aos temas de mérito:

A - ENERGIA ELÉTRICA

A glosa em análise não se refere a Energia Elétrica consumida, mas sim a “demanda contratada”.

O Recurso Voluntário informa que a previsão legal quanto ao creditamento de PIS/Cofins sobre a energia elétrica se aplica também a item de demanda contratada, que seria acessório à energia.

O CARF formalizou seu entendimento quanto a não haver direito ao crédito de PIS e COFINS sobre a demanda contratada de energia elétrica, restringindo o benefício apenas à energia efetivamente consumida, conforme Súmula CARF nº 224:

“SÚMULA 224

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.” (grifei).

Cabe citar que, conforme o Regimento Interno do CARF (RICARF), os enunciados de súmula são de observância obrigatória por todos os conselheiros e membros dos colegiados.

Dessa forma, deve ser observada a mencionada Súmula nº 224 no presente caso, mantendo a glosa realizada pela autoridade fiscal referente aos gastos com energia elétrica.

B - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (MATERIAIS DE EMBALAGEM)

O valor glosado se refere exclusivamente as embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias acabadas, conforme informação do Acórdão de Manifestação de Inconformidade. As autoridades fiscais glosaram as embalagens, por entender que a embalagem para transporte não se configuraria como insumo e pelo fato de serem embalagens de produtos acabados.

A Contribuinte destaca em seu Recurso Voluntário que os materiais de embalagem são vitais para o desenvolvimento de sua atividade empresarial da Recorrente, uma vez que garantem que os produtos vendidos cheguem ao cliente de forma intacta. Nesse contexto, explica que por esse motivo, as despesas com embalagens se enquadram, portanto, ao conceito de insumo definido pelo STJ.

Note transcrição de ementa de acórdão do CARF, do presente contribuinte, relacionada ao tema:

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.”

(Acórdão: 3302-011.789; processo: 12571.720233/2014-41; sessão: 21/09/2021. Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho).

Como sabido, o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada. Nesse contexto, os materiais de embalagem, tais como fita adesiva, papel de embalagem, tubete papel kraft, geram direito ao crédito tributário, uma vez que esses produtos constituem insumos, sendo essenciais e relevantes para o desenvolvimento das suas atividades industriais.

Notadamente, a falta desses materiais compromete diretamente a integridade e qualidade do produto produzido pela contribuinte.

Note-se Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual descreve como conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

De fato, os custos e despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos industrializados pela contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Pelos motivos expostos, voto na reversão das glosas dos materiais de embalagem.

C- AQUISIÇÕES DE GÁS GLP

Conforme mencionado no Recurso Voluntário, houve a glosa de PIS/Cofins sobre os créditos provenientes da aquisição de gás GLP sob a motivação de que estes não estão sujeitos ao pagamento das contribuições.

A Recorrente informa que o gás GLP adquirido pela Recorrente é utilizado no seu processo produtivo como combustível para as empilhadeiras utilizadas na movimentação de insumos e produtos acabados. Ressalta que no caso de sua atividade, as empilhadeiras exercem importantes funções, sendo indispensáveis para o processo produtivo. E, com isso, seria essencial e relevante à sua atividade.

Nesse item, deve-se verificar que as autoridades fiscais glosaram os créditos provenientes da aquisição de gás GLP, por justificar que estes não estão sujeitos ao pagamento das contribuições, com base nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 em seus arts. 3º, §2º:

“Art. 3º (...)

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

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (grifei).

De fato, é condição ao creditamento de PIS/Cofins que a aquisição dos produtos esteja sujeita ao pagamento das contribuições.

No presente item, analisa-se o creditamento de gás GLP, em que sua aquisição ocorreu com alíquota zero. Essa afirmação é comprovada pelas autoridades fiscais, e são citadas notas fiscais para demonstrar essa incidência de alíquota zero na sua aquisição.

Este CARF possui jurisprudência no sentido de não reconhecer o direito de desconto de créditos nas aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero, conforme se verifica da ementa a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO LEGAL.

DOCUMENTO VALIDADO

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, independentemente de se tratar de bens aplicados na fabricação de produtos tributados ou não tributados.”

(Acórdão: 3201-012.486; processo: 10925.901153/2012-40; sessão: 25/07/2025. Relator Hécio Lafetá Reis).

Por todo exposto, voto pela manutenção da glosa do crédito das aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

D- DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

A Contribuinte defende que não há vedação legal em realizar a apropriação de créditos em momento posterior aquele em que poderia ter sido inicialmente aproveitado. Adicionalmente, informa que não se sustenta a alegação das autoridades fiscais quanto à obrigatoriedade de aproveitar créditos e débitos no mesmo período em virtude do disposto no § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Informa a Recorrente que, inclusive, as obrigações acessórias são preparadas para possibilitar o aproveitamento do crédito extemporâneo, por meio de lançamento de créditos de períodos anteriores.

Nesse contexto, deve-se notar recente Súmula CARF que quanto ao crédito extemporâneo:

“SÚMULA CARF Nº 231

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

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.”
(Grifei).

Como sabido, são de observância obrigatória por todos os conselheiros e membros dos colegiados os enunciados de súmula, nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Note-se decisão do CARF quanto ao crédito extemporâneo, para o período de apuração de 2008:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NÃO RETIFICADO. DACON APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras. Aplicação da Súmula CARF nº 231.

(Acórdão nº 3003-002.640, de 08/12/2025. Processo nº 10880.973519/2012-46. Relator Alexandre Freitas Costa).

Para o período em análise, era aplicável o envio de DACON. De acordo com as autoridades fiscais, quanto do envio da PerDcomp, ainda era possível realizar a devida retificação dessa obrigação acessória.

Em virtude de previsão expressa em Súmula do CARF, mantenho a glosa dos créditos extemporâneos.

E. DOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

A glosa dos créditos sobre bens do ativo imobilizado realizada pelas autoridades fiscais teve como justificativa o fato de serem relacionadas às atividades intermediárias, como as administrativas e também a bens intangíveis. Como exemplo de itens glosados, note-se: aparelho de ar-condicionado; fita crepe; equipamentos de informática diversos, lâmpadas, luminárias; licença de uso de software, pacote de software, e outros.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte informa que todos os bens do ativo imobilizado estariam ligados ao processo produtivo e que a denominação que deu a esses itens não deveria impactar seu creditamento. Na Manifestação de Inconformidade, sua defesa foi no sentido de que suas atividades intermediárias contribuem necessariamente para sua atividade fim.

Entretando, entendo que a glosa deve ser mantida no presente caso, uma vez que nos termos do art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003 a depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado ensejará a apropriação de créditos da não-cumulatividade, exclusivamente, para máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo

imobilizado que sejam adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços, conforme transcrição abaixo:

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.”

Destaque-se que a previsão legal de desconto de crédito não se aplica a qualquer bem do ativo imobilizado. É requisito que as máquinas, equipamentos e outros bens adquiridos sejam para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Dessa forma, mantenho a glosa dos ativos imobilizados relacionados às atividades intermediárias e intangíveis.

F/G - PEDÁGIO, TRANSPORTE E FRETE

Há nesse tópico a análise quanto ao crédito tributário sobre as despesas com pedágio. De acordo com a Contribuinte, sem o pagamento dos pedágios, haveria a impossibilidade de entrega das mercadorias adquiridas para seus clientes. Dessa forma, entende que se trata de gasto necessário à sua atividade.

Note-se decisão do CARF sobre o tema de pedágio, em processo da presente Contribuinte, referente ao ano calendário 2006:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (...)

FRETE. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. PEDÁGIO.

Os gastos com pedágio na aquisição de matéria-prima não configuram o custo de produção e, por tal razão, não integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. O frete na operação de venda dá direito ao creditamento, conforme expresso na legislação, diferentemente do pedágio pago sobre a contratação dessa operação.(...)”

(Acórdão nº 3302-011.769, de 21/09/2021. Processo nº 12571.720189/2014-79. Relator Walter Araujo).

O frete tratado nesse item se refere ao transporte de frete na devolução e frete de retorno de contêiners.

As autoridades fiscais descrevem que não há previsão legal para esse tipo de frete. Informam que o frete com crédito autorizado pela legislação seria o da operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Adicionalmente, explica que a operação de venda seria apenas a venda em si, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente, não abarcando situações anteriores ou posteriores, como de devolução ou substituição de mercadorias.

No Recurso Voluntário, o tema de frete é citado ao informar que os transportes anteriores à entrega da mercadoria ao adquirente e suportados pela Contribuinte, são necessários para o transporte da mercadoria vendida.

Nesse contexto, note-se abaixo decisão recente do CARF demonstrando que a falta de provisão legal gera a impossibilidade de creditamento do frete na devolução:

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

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não são passíveis de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.”

(Acórdão: 3301-014.429; processo: 11080.906180/2013-31; sessão: 17/04/2025. Relator Bruno Minoru Takii). (Grifei).

Deve-se ter em conta a previsão do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, quanto à tomada de crédito de frete, conforme transcrição abaixo:

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

- I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)
- II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, (...)

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

No presente caso, não localizei informações e comprovações que os fretes e pedágios glosados no processo possuíam essencialidade ou relevância à atividade da contribuinte, a saber: frete na devolução, frete de retorno de contêiners e pedágios.

Nesse contexto, cabe lembrar que é do contribuinte o ônus da prova nos casos de compensação, restituição e ressarcimento, devendo ele apresentar comprovação detalhada documental e explicações para não restar dúvidas quanto ao crédito.

Note-se trecho de decisão do CARF, da turma 3201, quanto ao ônus da prova em caso de ressarcimento ser do contribuinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.”

(Acórdão nº 3201-010.788, de 27/07/2023. Processo nº 10925.906142/2011-75. Relator Hécio Lafeté Reis).

No caso em questão, entendo que não houve a devida explicação que justificasse a manutenção do crédito tributário dos fretes e pedágios em análise. Notadamente, era também aplicável a apresentação de comprovação documental respectiva para não restar dúvidas quanto ao crédito.

Pelo exposto, conluo para manutenção da glosa das despesas de frete sobre devolução, retorno de contêiners e dos gastos com pedágio.

H - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte informa que as autoridades fiscais mantiveram parte da glosa de aquisição de insumos alegando que nem todos os valores glosados tiveram notas anexadas. E descreve que toda a documentação que comprova o crédito foi apresentado durante a fiscalização. Adicionalmente, expõe que se algum documento estivesse faltando, que deveria ser considerado a totalidade, com base em outras

informações de controle das autoridades fiscais, que representam indícios suficientes para o reconhecimento do crédito.

De acordo com as informações das autoridades fiscais, houve de fato a glosa de parte da aquisição de insumos em virtude de falta de comprovação pela Contribuinte. Houve falta de documentação entregue em fiscalização, e também nota fiscal entregue em duplicidade, sem justificativa pela Contribuinte.

Conforme já mencionado no presente Acórdão, é do contribuinte o ônus da prova nos casos de compensação, restituição e ressarcimento. Notadamente, há a necessidade de comprovação quanto ao crédito.

Voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, julgá-lo procedente em parte, para reverter as glosas dos materiais de embalagem.

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 dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos ao material de embalagem.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente Redator