



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.908215/2015-39
ACÓRDÃO	3302-015.580 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BIANCHINI SA INDUSTRIA COMERCIO E AGRICULTURA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMO. NÃO ONERADO. SÚMULA CARF 188 É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de frete 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. ARMAZENAGEM. REGIME INDEPENDENTE DO INSUMO.

Considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, é possível o creditamento relacionado às despesas com armazenagem, seja em decorrência da imposição legal, seja em decorrência da essencialidade do serviço para o processo produtivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e LazaroAntonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) solicitando créditos oriundos do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Conforme Despacho Decisório, o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP foi parcialmente deferido. Isso porque, conforme a fiscalização, a contribuinte teria incluído, incorretamente, na base de cálculo dos créditos da Cofins, o frete decorrente de compras das aquisições de soja em grãos, bem como teria solicitado, indevidamente, o ressarcimento de créditos relativos às despesas de armazenagem na aquisição de soja em grãos.

Em sede Manifestação de Inconformidade, a contribuinte alegou que as despesas com frete e armazenagem se caracterizam como insumo para o seu processo produtivo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Referiu que, inclusive, para a legislação do imposto de renda, os fretes na aquisição de matérias-primas e as despesas de armazenagem implicam em custo de aquisição (RIR/99, art. 289, § 1º). Invocou, como reforço argumentativo, a sentença exarada no processo de nº 5025682-69.2014.7100/RS, mantida pelo TRF4.

Posteriormente, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

A contribuinte, tendo tomado ciência da decisão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário, expondo, em suma, quatro razões para a reforma da decisão recorrida. Em primeiro lugar, referiu que as despesas com frete e armazenagem se caracterizam como insumo para o seu processo produtivo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Em segundo lugar, alegou que o frete e o armazenamento são insumos próprios e independentes, o que significa que é indiferente o fato de a aquisição de soja propiciar crédito presumido. Em terceiro lugar, mencionou que, no Acórdão de nº 3402003.968, o CARF entendeu que a apuração do crédito de frete não tem relação com a forma de apuração do crédito do produto transportado, inexistindo qualquer vedação legal para o creditamento nesta situação. Em quarto lugar, invocou o Acórdão de nº 3401-008.076, que deu provimento ao seu recurso voluntário, no processo de nº 11080.730181/2011-37, revertendo a glosa do crédito em relação ao frete na aquisição. Por fim, postulou pelo provimento do recurso.

Após, o processo administrativo foi remetido este órgão julgador para prosseguimento do feito.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Louise Lerina Fialho**, Relatora

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II - DO MÉRITO

Conforme narrado, a contribuinte, em suma, postula que as despesas com frete e armazenagem na aquisição de soja em grãos sejam reconhecidas como insumo para o seu processo produtivo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

2.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Quanto ao ponto, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, julgou o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, no qual ficou estabelecido, em suma, dois critérios para a verificação se determinada despesa com bens ou serviços se enquadra ou não no conceito de insumo, quais sejam: essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

Em 17/12/2018, a RFB editou o Parecer Normativo Cosit nº 05, no qual foram apresentadas as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Nesse sentido, cabe citar os dois critérios utilizados para a definição de insumos, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, reproduzida no aludido Parecer:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto observará os requisitos acima expostos, nos termos do art. 99 do RICARF.

Feitas tais considerações, passa-se, então a verificar se é permitido o aproveitamento de crédito sobre as despesas objeto do presente recurso.

2.1.1- Despesas com fretes de aquisição de insumos (soja em grãos)

A Recorrente tem como objeto social a industrialização, comércio, exportação e importação de óleos vegetais e derivados; a produção e comercialização de biodiesel; operação portuária e agropecuária em geral; a prestação de serviço de armazenagem e expedição de produtos, dentre outras atividades, nos termos dispostos no seu contrato social.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal, as despesas com fretes na aquisição foram glosadas, em razão de a autoridade fiscal entender que “por estar incluído no custo de aquisição, deve ser aplicada alíquota idêntica aos insumos”. Logo, considerando que a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja estava suspensa desde 10 de outubro de 2013, não poderia a contribuinte se creditar das despesas com o serviço de frete. Isto é, as despesas com serviço de frete na aquisição de soja em grãos foram glosadas pela fiscalização em razão de o bem transportado não ter sofrido a tributação de Cofins.

Ocorre que tal matéria se encontra sumulada por este órgão julgador e cuja observância é obrigatória nos termos do art. 123, §4º, do RICARF. Trata-se da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, com vigência em 27/06/2024, que assim dispõe:

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.

Veja-se que a aludida súmula impôs a seguinte condição para que seja reconhecido o crédito pleiteado pela contribuinte: que o serviço de frete seja registrado de forma autônoma em relação aos insumos e tenha sido tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas.

No caso, a partir do Relatório Fiscal e dos documentos juntados pela contribuinte, não é possível afirmar categoricamente se os aludidos requisitos se encontram preenchidos ou

não. Inclusive, em razão de a referida Súmula ter passado a vigor no final de 2024 não seria possível exigir que a contribuinte tivesse comprovado o preenchimento dos requisitos mencionados, tendo em vista que o Recurso Voluntário foi protocolado ainda em 2021 e que tais exigências não foram mencionados no Despacho Decisório e nem mesmo pelo Acórdão da DRJ.

Entretanto, em observância ao art. 926 do CPC, cabe destacar que em 16 de março de 2023, foi proferido o Acórdão 9303-013.859, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no qual foi analisada justamente essa matéria com relação à mesma contribuinte. Naquele caso, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra a decisão consubstanciada no Acórdão no 3401-008.947, que tinha dado parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte. A CSRF, por sua vez, negou provimento ao aludido Recurso Especial pelas seguintes razões:

Temos reserva a esse entendimento, como externamos em precedentes recentes, neste tribunal administrativo (v.g., nos Acórdãos 9303-013.668 a 670). A nosso ver, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo.

(...)

Assim, acentuo a convicção no sentido de que os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-ocorrência pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado.

No presente caso, que trata de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes, na forma consignada nos precedentes da CSRF aqui referidos (Acórdãos 9303-013.223 a 9303-013.234). No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no já citado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente e zero), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados (grãos de soja

destinados à produção de farelo de soja), pelo que, nestas circunstâncias, cabe a negativa de provimento ao apelo fazendário.

Diante disso, entendo que deve ser revertida a glosa sobre os fretes, tributados e contabilizados em separado, na aquisição de insumos não tributados. Destaco, por fim, que tais critérios deverão ser checados pela unidade da RFB responsável pelo cumprimento desta decisão.

2.1.2- Despesas com armazenagem na aquisição de insumos (soja em grãos)

Conforme se depreende do relatório fiscal, as despesas com armazenagem na aquisição de insumos foram glosadas em razão de a autoridade fiscal entender que “não são admitidos créditos relativos às despesas de armazenagem na aquisição de produtos por falta de previsão legal”. Isso porque “de acordo com os arts. 3º, inciso IX, parágrafo 3º, inciso II, e 15 da Lei nº 10.833/2003, somente dão direito a crédito as despesas de armazenagem de mercadorias contratadas de pessoa jurídica domiciliada no país, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

A DRJ, por sua vez, entendeu pela manutenção da glosa. Aquele colegiado entendeu que “o desconto do crédito relativo a armazenagem de mercadoria e frete somente é possível em relação às operações de venda e desde que os serviços sejam contratados no mercado interno”.

No entanto, entendo que assiste razão à contribuinte. Isso porque as despesas com armazenagem se enquadram na disposição estabelecida pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Explica-se:

Conforme se depreende objeto social da empresa, esta tem como atividade a industrialização e comercialização de produtos agrícolas. Considerando tal natureza, bem como o insumo armazenado (soja em grãos), não há dúvidas de que a contribuinte se sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária (MAPA) e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).

A Instrução Normativa 11/2007 do MAPA estabelece o Regulamento Técnico da Soja, definindo o seu padrão oficial de classificação, com os requisitos de identidade e qualidade intrínseca e extrínseca, a amostragem e a marcação ou rotulagem. A Resolução RDC nº 91/2000, emitida pela ANVISA, aprova o regulamento técnico para produtos à base de soja.

Nesse mesmo sentido, a Circular Técnica 196 da Embrapa (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária), empresa pública de pesquisa, vinculada ao Ministério da Agricultura e Pecuária, estabelece uma série de princípios e práticas essenciais para o armazenamento do grão de soja com qualidade.

Logo, verifica-se que o armazenamento adequado da soja em grãos decorre de imposição legal e, por isso, caracteriza-se como insumo.

Além disso, a soja (como os demais produtos rurais de uma forma geral) é um produto sazonal, com época própria para a colheita. A soja colhida (sob pena de perda) deve ser

armazenada (também sob pena de perda), tornando o serviço de armazenagem da soja essencial ao processo produtivo.

Foi, inclusive, com base em tais razões que, em casos análogos ao presente, este órgão julgador entendeu pela possibilidade de as despesas com armazenagem gerarem crédito da Contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins, conforme se vê:

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

CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM. REGIME INDEPENDENTE DO INSUMO.

É possível o crédito ao frete e armazenagem essenciais ou relevantes ao processo produtivo independentemente do regime de tributação da mercadorias transportada/armazenada. (...)

(Processo 16692.720704/2016-67. Acórdão 3401-011.067. Relator: Arnaldo Diefenthaler Dornelles. Julgado em: 25/10/2022).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (...)

PALLETS. ACONDICIONAMENTO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEITE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dada a necessidade de gastos com aquisição de pallets, uma vez que preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios, sobre tais gastos deve ser reconhecidos os créditos. (...)

(Processo 13855.900053/2016-99. Acórdão 3302-015.298. Relator: Lázaro Antônio Souza Soares. Julgado em: 11/11/2025).

Assim, considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, entendo que é possível o creditamento relacionado às despesas com armazenagem, seja em decorrência da imposição legal, seja em decorrência da essencialidade do serviço para o processo produtivo.

III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes às despesas com armazenagem e fretes, tributados e contabilizados em separado, na aquisição de insumos não tributados.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho

DOCUMENTO VALIDADO