



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.723091/2018-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.860 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	BRF S/A

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 116 DO RICARF. AUSÊNCIA DOS VÍCIOS LEGAIS. REDISSCUSSÃO DO MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS REJEITADOS.

Os embargos de declaração destinam-se exclusivamente à correção de obscuridade, contradição, omissão ou erro material, nos termos do art. 116 do RICARF. Inexistentes tais vícios, impõe-se a rejeição dos embargos, porquanto incabíveis para a rediscussão do mérito.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração apresentados.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 3402-012.109**, proferido em 20 de agosto de 2024, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, com a seguinte ementa:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PARECER NORMATIVO Nº 03/2013.

Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de

produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PARECER NORMATIVO Nº 03/2013.

Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

A classificação fiscal dos produtos carnes e miudezas comestíveis enquadram-se no Capítulo 2 quando se apresentam nas formas frescas, refrigeradas, congeladas e salgadas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KIT OU CONJUNTO FORMADO POR “CHESTER” MAIS BOLSA TÉRMICA.

O “KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO” descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item “BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD” se refere a sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, a uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um

artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. Assim, “CHESTER INTEIRO ELAB (CHT)”, com os temperos que fazem parte deste produto, classifica-se na posição 1602.32.00, e a sacola térmica, na posição 4202.92.00.

#### CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO DE QUEIJO.

Conforme se extrai das notas complementares do subcapítulo 1905, encontram-se compreendidos na referida posição o pão comum, pão de glúten, pão ázimo, as torradas, pão tostado e produtos semelhantes, bretzels, bolachas e biscoitos, waffles, os produtos de pastelaria, quiche, pizzas, produtos alimentícios crocantes sem açúcar.

O pão de queijo não possui produto análogo ao rol acima que pudesse levar a uma classificação 1905.9090 (outros), já que nesta classificação residual o produto teria que “pertencer/equiparar” aos demais produtos do subcapítulo 1905, o que não se verifica. A classificação do pão de queijo no NCM 1902.1100 (Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo que contenha ovos) mostra-se a classificação fiscal mais adequada.

#### CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COXINHAS DE FRANGO.

Resta bastante óbvio que “coxinhas de frango” não se enquadram na classificação NCM 1902.30.00, cujo texto da posição 19.02 é “Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”. Ora, uma coxinha de frango não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.30.00 -Outras massas alimentícias.

A classificação fiscal correta tanto pode ser aquela proposta pelas autoridades fiscais, no caso, na posição 16.02, cujo texto é “Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue”, quanto na posição 19.05, cujo texto é “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”.

### O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: **I) por unanimidade de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes às despesas de

fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário; **(ii)** para afastar o lançamento sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004; e **(iii)** para afastar a multa regulamentar prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e **II) por maioria de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas: **(a)** sobre locação de empilhadeira, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia essa glosa; e **(b)** relativas aos “kit felicidade”, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia essas glosas; **(ii)** para manter a classificação das carnes no capítulo 02 do Sistema Harmonizado, conforme defendia a Recorrente, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que dava razão à Fiscalização; e **(iii)** para manter as glosas sobre: **(a)** as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidas, neste tópico, as conselheiras Anna Dolores Barrros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; **(b)** os serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída, movimentação cross docking, vencidas, nestes tópicos, as conselheiras Anna Dolores Barrros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; e **(c)** os serviços de consultoria para eficiência de energia elétrica, vencida, neste tópico, a conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertia essa glosa. A conselheira Mariel Orsi Gameiro acompanhou pelas conclusões em relação ao tópico II).(i).(b), tendo manifestado a intenção de apresentar declaração de voto em relação a esse tópico. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos II).(iii).(a), II).(iii).(b) e II).(iii).(c) o conselheiro Jorge Luís Cabral. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 114, §7º do RICARF, aprovado pela Portaria/MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos embargos para inclusão em pauta de julgamento para manifestação sobre os efeitos da Súmula CARF nº 190 sobre essa decisão.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

## 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, o processo foi encaminhado à Procuradoria em 25/02/2025, retornando a este Conselho em 01/04/2025, portanto, dentro do prazo de cinco dias após a intimação pessoal presumida prevista no artigo 7º, § 3º, da Portaria MF nº 527/2010.

Portanto, conforme o § 1º do art. 116 do RICARF/2023, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

## 2. Dos vícios apontados pela Embargante

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3402-012.109, proferido por esta 2ª Turma Ordinária, sob alegação de omissão quanto à apreciação da Súmula CARF nº 190, aprovada em 20/06/2024, com vigência em 27/06/2024.

Alega a embargante que o acórdão, ao reverter a glosa relativa à locação de empilhadeiras, deixou de se manifestar sobre o teor do referido enunciado sumular, que estabelece a não geração de créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com locação de veículos de transporte de carga ou passageiros.

### Sem razão à Embargante.

O acórdão embargado examinou a natureza operacional das empilhadeiras objeto da glosa. A decisão descreveu o uso desses equipamentos para elevação, transporte interno, empilhamento e movimentação vertical de cargas, deixando claro que se trata de máquinas industriais utilizadas no processo produtivo e logístico interno, e não de veículos destinados ao transporte de cargas em vias públicas ou similares.

Por sua vez, o Colegiado concluiu que as empilhadeiras se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos, hipótese prevista no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, razão pela qual determinou o afastamento da glosa.

Nesse contexto, a questão central suscitada pela Fazenda Nacional – a incidência ou não da Súmula CARF nº 190 – foi, ainda que sem menção nominal ao enunciado, plenamente enfrentada de maneira lógica e necessária. Isso porque a decisão embargada explicou, de forma expressa, que a empilhadeira não pode ser qualificada como veículo para fins do inciso IV, mas sim como equipamento, exatamente o ponto que distingue a situação concreta do âmbito de aplicação da Súmula.

Ressalto que a Súmula nº 190 foi editada no contexto de controvérsias envolvendo caminhões, caminhonetes, furgões e outros veículos cuja função predominante é o deslocamento de carga. Todos os precedentes que sustentaram a edição desta Súmula — acórdãos 9303-014.415, 9303-014.369 e 9303-013.956 — tratam de veículos utilizados para transporte rodoviário

de mercadorias. Não há, entre eles, caso envolvendo empilhadeiras, tampouco discussão acerca da equiparação entre empilhadeiras e veículos.

Trata-se, portanto, de enunciado cuja *ratio decidendi* deve ser interpretada restritivamente, sob pena de ampliar indevidamente sua aplicação para além do campo normativo e jurisprudencial que lhe deu origem.

Como o acórdão embargado analisou e reconheceu a natureza da empilhadeira como máquina, resulta evidente que o colegiado afastou implicitamente a aplicação da súmula, por ser juridicamente incompatível com a matéria decidida.

Ademais, o Regimento Interno do CARF não exige que todos os dispositivos legais ou enunciados sumulares sejam mencionados nominalmente. Exige, sim, que as questões relevantes ao deslinde da controvérsia sejam analisadas, ainda que sem referência literal.

Por fim, consigno que a omissão apta a embasar embargos é aquela que impede a compreensão da decisão ou que deixe sem enfrentamento questão essencial. Não é o caso.

Diante disso, os embargos devem ser rejeitados, por inexistência de qualquer dos vícios previstos no art. 116 do RICARF.

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e rejeito os Embargos de Declaração.

É como voto.

Assinado digitalmente

**Cynthia Elena de Campos**