



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.722242/2015-44
ACÓRDÃO	3002-004.264 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAROLINA SOIL DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática da não cumulatividade veda o aproveitamento de créditos em relação a aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Uma vez que os produtos adquiridos se submetem à alíquota zero, conforme o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, resta configurado o impeditivo legal ao creditamento previsto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

CRÉDITO DE PIS/COFINS. FORNECEDOR DOS INSUMOS OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

A opção do fornecedor pelo Simples Nacional não afasta a vedação ao crédito prevista no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sempre que a operação de aquisição for desonerada por alíquota zero. A glosa fundamenta-se na desoneração da mercadoria e não no regime jurídico do fornecedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, conforme fixado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema Repetitivo nº 779).

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PALLETS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

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. Súmula CARF nº 235.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS (TERRITÓRIO NACIONAL).
POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

São considerados insumos, por expressa previsão legal e normativa (art. 176, § 1º, inciso XXIII, da IN RFB nº 2.121/2022), o frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou a prestação de serviço a terceiros. O direito ao crédito sobre tais serviços é autônomo e não é contaminado pela eventual desoneração do bem transportado, desde que o serviço seja prestado por pessoa jurídica nacional e efetivamente tributado, nos termos da lógica jurídica consolidada pela Súmula CARF nº 188.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA DO CRÉDITO. PAGAMENTO INDEVIDO. IMPOSSIBILIDADE DE FUNGIBILIDADE.

O crédito escritural e o crédito decorrente de pagamento indevido possuem naturezas jurídicas e regimes procedimentais distintos. O equívoco do contribuinte ao pleitear ressarcimento para valores que desafiam o rito da restituição constitui erro de direito e de critério jurídico, e não mero erro formal ou inexatidão material.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES DE ATUAÇÃO DA INSTÂNCIA JULGADORA.

O princípio da verdade material não autoriza a mutação da causa de pedir em sede recursal. Não cabe ao órgão julgador convolar o pedido de ressarcimento em restituição, sob pena de supressão de instância. Uma vez emitido o despacho, a situação jurídica está consolidada sobre o objeto do pedido original.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as aquisições de pallets, bem como

sobre as despesas com frete nacional na aquisição de insumos, limitando o reconhecimento do crédito aos gastos registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e que efetivamente tenham sido tributados pelas referidas contribuições (Súmula CARF nº 188).

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

RELATÓRIO

Para fins de economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida, por bem descrever os fatos dos autos:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 3334.80756.230714.1.1.18-3066, no valor de R\$ 101.399,65, auferidos no 2º trimestre/2014, referente a créditos da não cumulatividade da(o) PIS, vinculadas à receita não tributada no mercado interno. A Interessada também transmitiu Declaração(ões) de Compensação (Dcomp), utilizando o referido crédito para compensar débitos próprios.

A partir da análise das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD, o Auditor Fiscal identificou irregularidades na apuração de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, conforme descritos a seguir.

Verificou-se que a quase totalidade de sua receita no período decorre da venda de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2005.

O art. 1º, inc. I da Lei nº10.925/2004 reduz a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS e para a Cofins, incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda do mercado interno de adubos ou fertilizantes.

Desta forma, concluiu que, por força do art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, combinado com o art. 1º, incs. I, II e IV da Lei nº 10.925/2004, estas aquisições não geram créditos do PIS/Cofins, tanto em operações de compra no mercado interno quanto em operações de importação destas matérias-primas, em razão destas aquisições não estarem sujeitas ao pagamento das contribuições.

A Autoridade Fiscal afirmou também que os gastos com serviços de fretes, relacionados a estas aquisições, não geram crédito, uma vez que os valores relativos aos mesmos compõem o custo de aquisição dos produtos adquiridos, assim, essas despesas somente gerariam crédito de PIS e de Cofins se os produtos transportados fossem passíveis de gerar crédito da não cumulatividade.

Além disso, esclarece que o frete pago para transportar bens importados, empregados como insumo no processo produtivo, não gera direito ao crédito do PIS/Cofins, por não fazer parte da sua base de cálculo, nos termos da legislação em vigor, Glosou também créditos de PIS e de Cofins apurados pelo contribuinte nas operações de aquisição de pallets, pois são utilizados para armazenagem e transporte de mercadorias e, portanto, não se enquadra no conceito de insumos definido na legislação aplicável.

Sendo assim o pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente e a(s) compensação(ões) homologada(s) até o limite do crédito parcialmente reconhecido, conforme demonstrativos a seguir:

(...) Inconformado com a decisão (fls. 38/43), da qual teve ciência em 13/01/2016, o interessado interpôs, em 11/02/2016, a Manifestação de Inconformidade (fls. 64/93).

Após descrição dos fatos, a Manifestante informa que a atividade principal exercida pela empresa é a produção e o comércio de substratos para plantas. A seguir, demonstra, segundo seu entendimento, o conceito de “alíquota zero”.

Aquisição de matérias primas de adubos e fertilizantes

Alega que, embora a legislação vigente reze que as contribuições do PIS e da Cofins não são devidas na quase totalidade das operações praticadas pelo contribuinte, pois são de alíquota zero, este faz jus ao crédito da não cumulatividade, visto que para a produção utiliza matérias primas importadas e na entrada destas no território nacional foi exigido o pagamento das contribuições.

Argumenta que, embora o preenchimento da Declaração de Importação seja de responsabilidade da Inconformada, o Auditor Fiscal não permitiu o desembaraço da mercadoria sem o pagamento das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Defende que comprovou o pagamento das contribuições, sendo assim, o não deferimento do creditamento/compensação implicaria em enriquecimento ilícito da União, além de lesar o contribuinte sem que essa tenha dado causa aos fatos.

Aquisição de casca de arroz de empresa optante pelo Simples Nacional

Informa que, dentre as matérias-primas adquiridas, para fins de suporte da produção industrial, está a casca de arroz, que lhe é fornecida por empresas optantes pelo Simples Nacional.

Alega que a Lei Complementar nº 123/2006, em face do disposto nos artigos 23 e 24, prevê que as empresas optantes pelo Simples Nacional não poderão apropriar ou transferir créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos por esse regime e não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Argumenta que, por outro lado, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativo das contribuições do PIS e da Cofins podem descontar os créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, respeitadas as vedações e restrições contidas nas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Expõe que nesse sentido pronunciou-se a Receita Federal do Brasil através do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007.

Frete na compra de matéria prima

Alega que suporta o dispêndio com frete tanto para transportar matérias-primas adquiridas para serem utilizadas como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, quanto na entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.

Defende que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições, ser objeto de uma operação de transporte tributada, motivo pelo qual é cabível o uso do crédito sobre o frete, desde que esse seja suportado pelo adquirente/vendedor. O direito ao crédito pelo serviço prestado não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação.

Relata que a Autoridade Fiscal afirma que o crédito de PIS e Cofins sobre o frete na operação de compra passou a ser admitido, sob o argumento de que integra o custo de aquisição da mercadoria, mas na sequência contradiz ao dizer que o transporte não é passível de creditamento, pelo fato da matéria-prima transportada possuir benefício da alíquota zero.

Frete de produtos Importados

Alega que o frete utilizado para transportar as matérias-primas importadas, do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento fabril, não foi objeto de tomada de crédito de PIS e Cofins, justamente porque entende que não é cabível apuração de crédito nestes casos.

Aquisição de material de embalagem – pallets

Informa que os créditos do PIS e da Cofins nas operações de aquisição de pallets foram glosados sob fundamento de que este produto não sofrera alterações em função da sua utilização direta no processo produtivo, de forma que não estaria encaixado no conceito de insumos definido na legislação aplicável.

Alega que os pallets tem sido cada vez mais utilizados por vários segmentos da indústria e do comércio, pois servem como base/suporte da mercadoria estocada a ser transportada. No caso da Manifestante, a armazenagem sem pallets seria muito dificultosa, podendo trazer danos à mercadoria, em virtude das possíveis inclinações das pilhas verticais.

Menciona que os pallets são fundamentais quando do transporte de mercadorias, diminuindo o risco de avarias, preservando a integridade dos bens, otimizando a carga e descarga e servem também como forma de acondicionamento.

Argumenta que se tratando de material de embalagem e armazenagem o pallet é insumo nos termos da legislação.

Cita no transcorrer da Manifestação de Inconformidade Acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por fim, requer que seja aceita a presente Manifestação de Inconformidade, com o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 83.343,89 e homologação das compensações realizadas.

É o relatório.

Em decisão unânime, a 5ª Turma da DRJ/POR julgou a manifestação de inconformidade improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. É vedada a apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição.

FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios da pessoa jurídica importadora com serviços de transporte da mercadoria importada, desde o local alfandegado até o local de entrega da

mercadoria no território nacional não estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria e, conseqüentemente, não podem compor a base de cálculo dos créditos.

AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e COFINS, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem apurar créditos referentes às aquisições de bens de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

PALLETS UTILIZADOS NA ARMAZENAGEM E TRANSPORTE. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMO

Para serem considerados insumos e, portanto, darem direito ao aproveitamento de créditos, os materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação, incorporando-se ao produto. É incabível o aproveitamento de créditos relativos à embalagem adicionada após a fabricação, destinada à armazenagem ou ao transporte do produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, demandou a reforma da decisão da Delegacia de Julgamento. Além de reiterar os argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade, desafiou os fundamentos da decisão recorrida nos termos seguintes:

“2.3 – Dos créditos na aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes:

Para que seja possível a produção das mercadorias comercializadas pela Recorrente torna-se imprescindível a aquisição de matéria-prima importada, como, por exemplo, a Turfa e o “Wetting agente”, o que é corroborado pela própria descrição feita no Relatório Fiscal DRF/SCS/SAFIS nº 056/2015 (fls. 08/20).

Ocorre que não é permitida a entrada destas matérias-primas importadas no território nacional sem que haja na Declaração de Importação o destaque e o recolhimento do PIS e da COFINS.

Desse modo foi exigido seu pagamento sobre as matérias-primas importadas, conforme se vê nitidamente pelos documentos que instruíram a Manifestação de Inconformidade interposta pela Recorrente (Declarações de Importação (DI); Notas Fiscais de Importação e comprovantes de pagamentos do PIS e da COFINS — Anexo I, fls. 107/240). (...)

Assim, embora a confecção da DI seja de responsabilidade da Recorrente, ressalta-se que o fiscal responsável pelo despacho aduaneiro de importação não permite o desembaraço da mercadoria sem o pagamento das contribuições do PIS e da COFINS, ou seja, o pagamento é compulsório, em dinheiro, na data do registro da Declaração de Importação. (...)

Portanto, embora a Delegacia da RFB em Santa Cruz do Sul entenda que as matérias-primas importadas pela Recorrente deveriam ser de alíquota zero, o Auditor-Fiscal da RFB em Rio Grande, e também o Auditor-Fiscal da RFB do Porto de Santos, em São Paulo, nos termos dos seguintes dispositivos do Regulamento Aduaneiro, exigiram tal pagamento. (...)

Assim, se a Recorrente fez o pagamento do tributo que lhe foi exigido, não pode ser penalizada pelo fato de a Autoridade Fiscal não o reconhecer. Não tem a Recorrente responsabilidade pelos tratamentos diferenciados dispensados pelos agentes da Receita Federal, embora de órgãos diferentes. (...)

Ocorre que mesmo se hipoteticamente, no caso concreto, a Autoridade Fiscal tenha o entendimento de que o crédito foi realizado de forma equivocada pela Recorrente, não há qualquer dúvida de que se trataria de um mero erro formal e que os valores pagos pela Recorrente a título do PIS e da COFINS sobre as matérias-primas importadas são passíveis de compensação.

Nesse sentido, pode-se afirmar que é injustificável indeferir o pedido de ressarcimento e não homologar a compensação.

Com efeito, se assim entender a Autoridade Fiscal (pelo indeferimento do direito ao creditamento) deveria ela então deferir o direito ao crédito pelo reconhecimento do pagamento indevido, sob pena de fazer valer o extremo rigorismo formal. (...)

Veja-se que o processo administrativo fiscal deve ser simples, despido de exigências formais excessivas. Assim, a Recorrente não pode ter seu direito negado pelo entendimento da autoridade fiscal autuante de que não pode haver o crédito sobre a aquisição de matérias-primas importadas sujeitas à alíquota zero (do PIS e da Cofins), já que robustamente comprovado que houve o pagamento dessas contribuições na aquisição de matérias-primas importadas, cabendo a Autoridade Fiscal, em homenagem aos princípios da verdade material e da informalidade, proceder à análise e deferir o pedido formulado. (...)

A Relatora do acórdão proferido nos autos, em seu voto, faz a ressalva de que só cabe retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, sendo inaplicável para o caso de erro no tipo de crédito. Ainda, para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, ela afirma que deveria ter sido formalizado um novo pedido de restituição em instrumento próprio para então poder ser passível de análise.

Contudo, a Recorrente teria de retificar a DI, e isto não é possível, visto que nela foi declarado o valor devido a título de contribuições do PIS e da COFINS (...) é inviável no caso concreto a formalização de um pedido de restituição dos valores pagos pela Recorrente quanto da entrada das matérias-primas importadas, pois se há débito declarado na DI, o Fisco jamais irá proceder na devolução dos valores recolhidos pela Recorrente ainda que indevidamente. (...)”

Ao final, requer o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 83.343,89, o deferimento do pedido de ressarcimento/restituição apresentado no PER nº 33334.80756.230714.1.1.18-3066, a homologação integral da compensação efetuada mediante a Dcomp nº 12764.86979.230714.1.3.18-0778 (homologada em parte, até o limite do crédito parcialmente reconhecido) e a homologação das compensações efetuadas mediante as Dcomp nº 14740.69411.230714.1.3.18-3498 e 37183.65219.270814.1.3.18-4224 (não homologadas).

É o relatório.

VOTO

Conselheira Renata Casorla Mascareñas, Relatora.

Da Competência para Julgamento do Feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no art. 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Da Admissibilidade do recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do Mérito

Dos créditos na aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes

A Recorrente assente com que, nas operações de produção e/ou revenda de adubos e/ou fertilizantes e suas matérias primas, cujas alíquotas do PIS e da Cofins foram reduzidas a zero conforme art. 1º da Lei nº 10.925/2004, é vedada a apuração de créditos de Pis/Cofins em função do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mas, não obstante tal vedação, a Recorrente alega que apurou créditos das contribuições porque por ocasião da nacionalização das matérias-primas foi-lhe exigido indevidamente o pagamento das contribuições. Para demonstrar o alegado, no Anexo I da Manifestação de Inconformidade apresentou o extrato das Declarações de Importação, as Notas Fiscais de entrada e os comprovantes de arrecadação das contribuições Pis/Cofins-Importação.

Conforme admitido pela própria Recorrente, o aproveitamento de créditos de Pis/Cofins sobre a aquisição de adubos, fertilizantes e suas respectivas matérias-primas encontra

óbice em vedação legal expressa. A impossibilidade de creditamento decorre da aplicação conjunta dos seguintes dispositivos:

Regra de Vedação: o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelece que não há direito ao crédito em relação a aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Desoneração do Insumo: o produto adquirido está sujeito à alíquota 0% (zero), conforme determina o art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

De acordo com as alegações apresentadas e que não foram acolhidas na instância de piso, o contribuinte pretende a reforma do despacho decisório, ainda que tenha apresentado pedido de ressarcimento para apurar créditos que teriam sido objeto de pagamento indevido. A Recorrente defende a possibilidade de reverter o pedido de ressarcimento em pedido de restituição.

Por entender que a decisão recorrida está correta, valho-me dos mesmos fundamentos, com amparo no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999:

“(…) De acordo com as alegações apresentadas, o contribuinte pretende obter deferimento do pedido de ressarcimento, defendendo que pagou indevidamente PIS/Cofins sobre importação, portanto tem direito ao crédito, ou seja, quer substituir os créditos inexistentes da não cumulatividade, declarados no PER, por outro de natureza distinta.

É importante destacar que só cabe a retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, consoante o exposto no art. 108 da IN RFB n.º 1.717 de 17/07/2017 (DOU de 18.07.2017), normativo atualmente vigente sobre a matéria:

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

A expressão “inexatidões materiais” está no Decreto n.º 70.235/72:

Art. 32. As inexatidões materiais ou de cálculos devidas a lapso manifesto e os erros de escrita existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Como se vê, as inexatidões materiais não se referem a alterações na essência do mérito do tema examinado, mas, sim, a erros de preenchimento (ou de digitação).

O erro no tipo de crédito não se enquadra em inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas, sim, em erro de direito, mais especificamente, em erro no critério jurídico, pois se trata de crédito de natureza diversa (pagamento indevido ou a maior).

Ademais, complementando todo o disposto acima, até para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, por ser estranho à lide, cumpre ressaltar que cabe à autoridade julgadora de primeira instância o julgamento de Manifestação de Inconformidade que não reconheceu o direito creditório ou não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório, não podendo expandir o litígio para abarcar uma análise que sequer foi feita pela autoridade administrativa competente, até porque um novo pedido de restituição deveria ter sido formalizado em instrumento próprio para então poder ser passível de análise. (...).”

A arguição de rigorismo formal excessivo como fundamento de reforma da decisão da DRJ não merece acolhida, pois a legislação tributária distingue o crédito escritural do pagamento indevido. Enquanto o ressarcimento fundamenta-se na sistemática da não cumulatividade e na manutenção de créditos na escrita fiscal, a restituição exige a comprovação do efetivo desembolso financeiro indevido, e rege-se pelo disposto no artigo 165 do CTN.

Com acerto, a decisão recorrida assentou que o erro no tipo de crédito que levou à escolha equivocada pelo pedido de ressarcimento não pode ser tomado como mera falha de digitação ou preenchimento de campo (inexatidão material), mas um erro de critério jurídico, por conta da natureza distinta do crédito pelo pagamento indevido. O contribuinte aplicou mal a norma ao fato, o que impede a retificação de ofício pela Administração, conforme o princípio da estrita legalidade.

A pretensão de que a autoridade julgadora converta o pedido de ressarcimento em reconhecimento de direito à restituição esbarra na impossibilidade de aplicação do princípio da fungibilidade no rito administrativo fiscal. Cada modalidade de crédito possui pressupostos de admissibilidade, ritos procedimentais e prazos prescricionais próprios. O acolhimento da pretensão implicaria em supressão da instância de conferência específica sobre o pagamento indevido. A Administração Pública, submetida ao princípio da estrita legalidade, está adstrita ao objeto delimitado pelo contribuinte no momento do protocolo do PER/DCOMP. Noutros termos, uma vez emitido o despacho, a situação jurídica está consolidada sobre o objeto do pedido original.

Embora o processo administrativo seja orientado pelos princípios da verdade material e da informalidade, tais diretrizes não autorizam a mutação da causa de pedir na via do recurso. Uma vez consolidada a decisão sobre o pedido de ressarcimento, o órgão julgador não pode expandir os limites da lide para analisar fatos geradores de crédito de natureza distinta dos que foram objeto de auditoria pela autoridade competente.

O reconhecimento tardio do equívoco por parte da Recorrente confirma a impropriedade da via eleita, e a procedência do recurso sob o argumento de erro formal, por hipótese, implicaria em violação ao devido processo legal administrativo e à competência funcional das autoridades fiscais, que estariam impedidas de realizar a conferência específica necessária para os casos de repetição de indébito.

Diante disso, impõe-se a manutenção da decisão da DRJ.

Das aquisições de casca de arroz de empresa optante pelo Simples Nacional

Compulsando os autos, especificamente o Relatório de Auditoria Fiscal, verifica-se que a glosa de créditos não se fundou no regime tributário dos fornecedores (optantes pelo Simples Nacional), mas sim na desoneração tributária incidente sobre as operações de venda do insumo.

O fundamento legal reside na vedação contida no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Segundo este dispositivo, não dá direito a crédito o valor de aquisição de bens ou serviços que não estejam sujeitos ao pagamento das contribuições. Ou seja, a legislação veda o aproveitamento de créditos em operações desoneradas, visando manter a coerência do sistema não cumulativo.

O cerne da questão, portanto, é a aplicação do princípio da não cumulatividade: se a venda não gera débito para o vendedor, não há crédito a ser apropriado pelo adquirente. No caso em tela, a casca de arroz é destinada à fabricação de adubos e fertilizantes. O artigo 1º da Lei nº 10.925/2004 é taxativo ao reduzir a alíquota a zero para as receitas de venda desses produtos.

Vale ressaltar a distinção necessária:

Quanto ao Simples Nacional: O fato de o vendedor ser optante pelo Simples Nacional, por si só, não impediria o creditamento por parte do adquirente (conforme entendimento consolidado e respeitada a legislação de regência), desde que a operação em si fosse tributada.

Quanto à Alíquota Zero: No caso em tela, a casca de arroz é utilizada como matéria-prima na produção de adubos e fertilizantes. Por força do art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, a receita de venda desse produto está sujeita à alíquota zero de PIS/Cofins.

Consequentemente, incide a vedação legal supracitada. Uma vez que a operação de venda pelo fornecedor não está sujeita à incidência das contribuições (em razão da alíquota zero prevista na Lei nº 10.925/2004), falece ao adquirente o direito à apuração de créditos. O impedimento ao crédito, portanto, decorre da objetiva desoneração da mercadoria e não da subjetividade do regime tributário do fornecedor.

Assim, a glosa deve ser mantida.

Do frete na aquisição de matérias-primas

A controvérsia gira em torno da possibilidade de creditamento de Pis sobre despesas de frete no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos.

O ponto de partida para a reforma da decisão recorrida reside na superação do critério restritivo de creditamento anteriormente adotado. Isso porque a glosa mantida pela Delegacia de Julgamento baseia-se em normatização já declarada ilegal pelo STJ e posteriormente revogada pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema Repetitivo nº 779), fixou o entendimento de que o conceito de insumo para fins de apuração do PIS e da Cofins deve pautar-se pelos critérios de essencialidade e relevância, considerando a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. O STJ decidiu que a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004 era ilegal, determinando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz da importância do bem ou serviço para o processo produtivo.

Ao interpretar tal determinação do STJ, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, passou a listar no § 1º do art. 176, ainda que de forma não exaustiva, o que é considerado insumo, estabelecendo expressamente:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XXIII – frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou a prestação de serviço a terceiros; e [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

As despesas de frete no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos são agora legalmente consideradas como insumos.

A eventual desoneração do insumo transportado não possui o condão de contaminar o direito ao crédito sobre o serviço de frete. Uma vez que o serviço de transporte em si esteja sujeito à incidência do PIS e da Cofins, deve ser afastada a vedação contida no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, que impede o crédito na “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

Esse entendimento é corroborado pela Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, que trata da possibilidade de apropriação do crédito sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos, ainda que tal insumo não sofra a incidência das contribuições, pacificando a questão da autonomia do frete em relação ao insumo transportado:

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

O serviço de transporte nacional é uma operação distinta da aquisição do bem, carregando sua própria incidência tributária e, por conseguinte, gerando o direito ao crédito no regime não cumulativo para o tomador que suporta o encargo. Portanto, após o STJ definir a interpretação do conceito de insumo e a RFB atualizar suas normas, tornou-se incontroversa a possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas de frete no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos.

Conforme a ressalva da Súmula CARF nº 188, o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados demanda que o frete seja computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo esteja amparado em nota fiscal autônoma e que seja contabilizado de modo a demonstrar que não compartilha do tratamento tributário de desoneração conferido ao insumo.

A verificação fática do cumprimento desses requisitos deve ser realizada pela unidade da RFB responsável para apurar o valor do direito creditório decorrente do provimento do órgão julgador para posterior execução do julgado. Cabe à autoridade fiscal conferir se os fretes foram efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero e sem desonerações) e se possuem registro autônomo, evitando o creditamento em situações vedadas, como a geração de crédito básico para valores que não sofreram incidência na origem.

Verificada a regularidade documental mediante a apresentação de notas fiscais e conhecimentos de transporte emitidos por pessoas jurídicas nacionais, comprovada a vinculação direta desses serviços com a movimentação de insumos essenciais à atividade da Recorrente, em se tratando de matéria que já se encontra incontroversa no âmbito da própria Receita Federal do Brasil, conforme inciso XXIII do § 1º do art. 176 da Instrução Normativa nº 2.121/2022, e, estando pacificada a questão da autonomia do frete em relação ao insumo transportado pela Súmula CARF nº 188, a reforma do acórdão recorrido para afastar as glosas sobre as despesas de frete no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos é medida que se impõe.

Dessa forma, reconhece-se a legitimidade da tomada de créditos sobre os fretes na hipótese do inciso XXIII do § 1º do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022, restando a apuração de

valores e a conferência da correspondência entre os serviços efetivamente tributados e as operações do período pleiteado a cargo da autoridade executora.

Dos materiais de embalagem. Pallets.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente informa que os pallets servem como base e suporte indispensável da mercadoria estocada, e que sem eles a armazenagem seria inviabilizada, acarretando danos à integridade dos bens em virtude de inclinações nas pilhas verticais. Ressalta que o item é parte integrante do acondicionamento (base e suporte), sendo que cada unidade sustenta cerca de 900 kg de substratos para plantas (em sacos), garantindo a preservação e a manutenção da qualidade do produto durante todo o período em que permanece em estoque. Além disso, alega que são fundamentais para otimizar a carga e descarga, diminuindo riscos de avarias no transporte (Anexo IV).

Não obstante a IN RFB nº 2.121/2022 tenha atualizado o conceito de insumo dado pelo julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, trazendo a possibilidade do aproveitamento de créditos em relação às embalagens de apresentação, trouxe disciplinamento restritivo quanto às embalagens de transporte de produto acabado, impossibilitando o seu crédito, nos seguintes termos:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...) VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

(...) § 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...) II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

A legislação faz distinção entre embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas destinadas tão-somente ao transporte dos produtos acabados. Nesse sentido, a decisão recorrida manteve a glosa por considerar o item apenas como embalagem de transporte.

Entretanto, este Conselho já uniformizou a questão com a súmula abaixo:

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.

A súmula tem efeitos vinculantes. Uma vez que os pallets no caso concreto são destinados à manutenção e preservação da mercadoria durante a sua estocagem e verticalização, enquadram-se perfeitamente na hipótese sumulada.

Portanto, a glosa deve ser reformada, nesse item.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, e, no mérito, dar parcial provimento para reverter as glosas sobre as aquisições de pallets, bem como sobre as despesas com frete nacional na aquisição de insumos, limitando o reconhecimento do crédito aos gastos registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e que efetivamente tenham sido tributados pelas referidas contribuições (Súmula CARF nº 188).

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas