



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13161.722804/2019-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.987 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BELLO ALIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não constitui cerceamento do direito de defesa a regra previamente estabelecida em norma que define a forma como devem ser juntados os documentos contestatórios no processo quando não há prejuízo da quantidade ou qualidade da documentação pretendida pelo contribuinte.

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

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

CRÉDITOS. COFINS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF 232.

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

CRÉDITOS. COFINS. FRETE. REGIME DE INTEGRAÇÃO AVÍCOLA.

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se relativamente ao frete de insumos adquiridos ou fabricados e consumidos pelo parceiro. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

CRÉDITOS. COFINS. FRETE DE VENDA. MICROEMPREENDEDORES INDIVIDUAIS. IMPOSSIBILIDADE.

A vedação do artigo 3º, §2º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 impede o creditamento de contribuições em serviços de frete, na operação de venda, prestados por microempreendedores individuais.

CRÉDITOS. COFINS. REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

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

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

CRÉDITOS. COFINS. ARMAZENAGEM COMO SERVIÇO GLOBAL DE LOGÍSTICA. CARÊNCIA PROBATÓRIA. INDEFERIMENTO.

É responsabilidade do contribuinte individualizar as despesas contidas em contrato de prestação de serviço global de logística.

CRÉDITOS. COFINS. MONITORAMENTO DE CONTAINERS NA EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF 232.

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

CRÉDITOS. COFINS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. ANÁLISES LABORATORIAIS. CARÊNCIA PROBATÓRIA. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

É responsabilidade do contribuinte demonstrar a essencialidade e relevância do serviço utilizado como insumo, bem como evidenciar a imposição legal que deu causa à despesa, ressalvada a situação em que os documentos juntados aos autos apresentem informações julgadas suficientes para aferição destes critérios.

CRÉDITOS. COFINS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. NÃO APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS.

Suprida a falta dos documentos comprobatórios da efetiva despesa com serviço utilizado como insumo, as glosas devem ser revertidas.

CRÉDITOS. COFINS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. MICROEMPREENDEDORES INDIVIDUAIS. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas optantes pelo SIMEI são isentas de PIS/COFINS e, portanto, por força do inciso II, §2º do artigo 3º das leis de regência, não geram créditos.

CRÉDITOS. COFINS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

As empilhadeiras se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos do artigo 3º, inciso IV das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e, se utilizadas nas atividades da empresa, a despesa com locação pode ser apurada como crédito das contribuições.

CRÉDITOS. COFINS. SERVIÇO GLOBAL DE LOGÍSTICA CONTABILIZADO COMO LOCAÇÃO DE PRÉDIO. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. INDEFERIMENTO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

CRÉDITOS. COFINS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. SÚMULA CARF 224/2025. IMPOSSIBILIDADE.

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.

CRÉDITOS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

A vedação contida no artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 não permite o crédito de ICMS-ST na aquisição de energia elétrica porquanto este valor não constitui receita da empresa vendedora de energia.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de diligência e, no mérito, por maioria de votos, em dar

provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer os créditos sobre embalagens e pallets, sobre os fretes de remessa de insumos para produtores parceiros, na proporção da parcela de produção que efetivamente couber à recorrente, sobre os fretes na compra de insumos sujeitos a crédito presumido, sobre serviços de análise em amostras de produtos alimentícios, sobre apanha de aves, serviços de manutenção de empilhadeiras e paleteiras nos estabelecimentos industriais, reconhecer o crédito das notas apresentadas relativas à industrialização de ração pre-inicial peletizada glosadas por nota fiscal não apresentada, alugueis de empilhadeiras, serviços de armazenagem contabilizados como alugueis, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima que reconhecia o crédito sobre serviços relacionados à armazenagem e movimentação logística de operadores logísticos.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Kendi Hiramuki** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente

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

## RELATÓRIO

1. Versa o presente sobre **PER/DCOMP** de fls. 2 a 15, invocando créditos de COFINS, do 3º trimestre de 2017, no valor total de R\$2.488.470,43.
2. O Despacho Decisório de fls. 1719 a 1752 reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado e homologou parte das DCOMPS vinculadas.
3. Inconformada, a contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 2267 a 2307), pleiteando o reconhecimento integral dos créditos relativos a diversas rubricas, sustentando interpretação ampla do conceito de insumo no regime não cumulativo do PIS/COFINS, com fundamento no REsp 1.221.170/PR (STJ), precedentes do CARF e de jurisprudência federal.
4. As rubricas controvertidas são:
  - i. **Bens utilizados como insumos** (materiais diversos, peças de manutenção, materiais de laboratório etc.)

- ii. **Embalagens** (classificadas pela fiscalização como de transporte);
  - iii. **Serviços utilizados como insumos** (logística, manutenção, promoção, exames etc.);
  - iv. **Fretes – parceria rural e ração;**
  - v. **Fretes de compras** (milho, calcário e frango vivo);
  - vi. **Serviços de armazenagem, monitoramento, análise, apanha de aves, industrialização por encomenda e SIMEI;**
  - vii. **Locação de prédios, máquinas e equipamentos;**
  - viii. **Energia elétrica** (demanda contratada e ICMS-ST).
5. A contribuinte defende, em síntese, que todas as despesas são essenciais ou relevantes à sua atividade produtiva (avicultura e industrialização de carne de frango) e, portanto, aptas a gerar créditos.
6. As alegações específicas de cada rubrica, quando existentes, serão abordadas diretamente no voto.

#### **Do Acórdão da DRJ**

7. A **Delegacia de Julgamento (DRJ)** julgou **improcedentes, por unanimidade, todos os pedidos**, mantendo integralmente as glosas, com os seguintes fundamentos principais:

i. **Conceito de insumo**

Adotou o entendimento do STJ no REsp 1.221.170/PR, bem como do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 e da IN RFB nº 1.911/2019, segundo os quais somente geram crédito os bens e serviços diretamente ligados ao processo produtivo, excluindo-se despesas meramente administrativas, logísticas posteriores ou sem comprovação de essencialidade.

ii. **Bens e Serviços**

Manteve as glosas por ausência de comprovação concreta de que os materiais, serviços e locações eram efetivamente empregados no processo produtivo, destacando descrições genéricas em notas fiscais e falta de individualização das operações.

iii. **Embalagens**

Consideradas embalagens de transporte, e não de apresentação, afastando o direito ao crédito.

iv. **Fretes**

Parte dos fretes referia-se a operações sujeitas a crédito presumido, não sendo admitido crédito integral.

Fretes prestados por MEI/SIMEI: vedação legal expressa ao creditamento.

Fretes vinculados a remessas a depósito fechado: não caracterizam operações de venda.

v. **Armazenagem e serviços correlatos**

Reconheceu que o erro de classificação no SPED é formal, mas manteve a glosa por falta de prova da essencialidade e da efetiva natureza dos serviços.

vi. **Locação**

Considerou empilhadeiras como veículos e, portanto, vedou o crédito conforme SC COSIT nº 355/2017.

Em relação aos aluguéis de prédios, entendeu tratar-se, na prática, de serviços de armazenagem, sem comprovação de vínculo com operações de venda.

vii. **Energia elétrica**

Admitiu crédito apenas sobre a energia efetivamente consumida, excluindo a demanda contratada, encargos e ICMS-ST, com base nas Soluções de Consulta COSIT nº 22/2016 e nº 557/2017.

**Do Recurso Voluntário**

8. Intimada, a recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reitera o quanto descrito na Manifestação de Inconformidade, somado aos seguintes argumentos:

**Nulidade dos Acórdãos recorridos. Cerceamento de Defesa. Impossibilidade de Apresentação dos documentos. Baixa em diligência.**

9. Alega inicialmente que os itens (b) e (c) do Anexo I da Instrução Normativa Receita Federal do Brasil nº 2.022/2021 limitam a juntada de documentos no e-CAC e que por este motivo a recorrente gerou SVAs que foram recepcionados em 05/12/2019 pela ARF de Toledo/PR.
10. Sustenta que por conta desta limitação do e-CAC os arquivos foram juntados separados nos e-Processos e que os links contidos nas planilhas em Excel (arquivos não pagináveis) perderam todos os vínculos com as notas fiscais dos insumos e serviços e com as fichas técnicas das embalagens.

11. Em seguida, a interessada traz exemplos com imagens de como seria a consulta aos documentos caso os arquivos pudessem ser anexados da forma como pretendia inicialmente.

12. Defende que:

“como não houve a análise dos documentos apresentados, pois NÃO FORAM DISPONIBILIZADOS MEIOS PARA SUA APRESENTAÇÃO ADEQUADA, a recorrente requer seja reconhecida a nulidade dos Acórdãos recorridos por cerceamento de defesa, convertendo em diligência os autos dos processos, viabilizando a juntada do material, de modo que seja mantidos os vínculos que demonstram a legitimidade dos créditos, devendo ser proferida nova decisão pela DRJ de origem, com a devida análise do conjunto probatório.”

13. É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Kendi Hiramuki**, Relator

Cabe verificar, inicialmente, se o recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

A ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade ocorreu em 13/09/2023 (fl. 45.502) e a interposição do Recurso Voluntário foi registrada em 09/10/2023 (f. 45.505), portanto tempestiva a peça recursal.

Cumpridos os demais requisitos formais de admissibilidade, dele se toma conhecimento, passando-se, a seguir, à análise de seu conteúdo.

### **1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE**

Sustenta a recorrente que o Acórdão da DRJ deve ser considerado **nulo** por motivo de **cerceamento de defesa** e os autos **convertidos em diligência**, viabilizando a **juntada de documentos**, de modo que sejam **mantidos os vínculos** que demonstrem a legitimidade dos créditos pleiteados.

Sobre a nulidade no processo administrativo fiscal, há que se mencionar as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/72:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Afastadas as hipóteses do inciso I e primeira parte do inciso II (autoridade incompetente) que sequer foram aventadas pela recorrente, resta analisar a nulidade a luz da preterição do direito de defesa.

De acordo com o exposto no Recurso Voluntário, “os itens b e c, ambos dos Anexo I, da Instrução Normativa RFB nº 2.022/2021 limitam a juntada de documentos no e-CAC”. Por este motivo, a interessada “gerou SVAs que foram recepcionados em 05/12/2019 pela ARF de Toledo/PR” (fl. 45510).

Assim, os arquivos foram juntados separados nos e-Processos e os links contidos em planilhas de Excel que vinculam as notas fiscais dos insumos e serviços com as fichas técnicas das embalagens deixaram de funcionar, prejudicando a análise dos documentos juntados.

Vejamos então o que diz os itens (b) e (c) do ANEXO I da IN Receita Federal do Brasil 2.022/2021:

*b) cada documento digital no formato PDF será recepcionado no limite máximo de 15 megabytes (15.360 kilobytes), sendo vedado seu fracionamento, exceto quando exceder esse limite. O arquivo que exceder o referido limite poderá ser entregue fracionado em tantas partes quantas necessárias para a devida entrega; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2041, de 05 de agosto de 2021) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2041, de 05 de agosto de 2021)*

*c) os arquivos não pagináveis deverão ser juntados de forma compactada na extensão ".zip" e o arquivo compactado será recepcionado no limite máximo de 150 megabytes (153.600 kilobytes), sendo vedado seu fracionamento, exceto quando o arquivo compactado exceder esse limite. O arquivo compactado que exceder o referido limite poderá ser entregue fracionado em tantas partes quanto necessárias para a devida entrega; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2041, de 05 de agosto de 2021) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2041, de 05 de agosto de 2021)*

A defesa alega que uma limitação sistêmica do e-processo imposta por regulamentação da Receita Federal do Brasil teria prejudicado a análise de sua defesa por parte do julgador de piso.

Em que pese o mecanismo de conexão entre os documentos facilite o trabalho de análise, pelo que se depreende do texto exarado da Autoridade Julgadora, a falta dele não impossibilitou o trabalho, conforme destaque abaixo (fl. 45470):

*“Pelo que se pode verificar nos autos, foram juntados vários arquivos, alguns não pagináveis. Estes são quadros com os dados das operações realizadas. Os demais são cópias de Notas Fiscais. Estes últimos estão anexados às fls. 2.410 a 40.866 (incluídos os termos de solicitação de juntada e de respectiva análise).*

*No entanto, não há nenhuma articulação entre eles ou mesmo entre eles e as alegações da Manifestação de Inconformidade.*

***Dessa forma, as referidas planilhas e documentos serão analisados, cada um deles, de forma englobada, a não ser nos casos em que as alegações refiram-se a um determinado grupo de dados devidamente segregado.”***

Ademais, não é razoável que a recorrente invoque uma regra existente pelo menos desde a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.412/2013 (e repetida pelas suas sucessivas) e aplicada à **UNIVERSALIDADE** dos usuários do e-processo para alegar o cerceamento de defesa. Ainda mais quando todos os documentos que pretendeu foram juntados de forma integral e tempestiva aos autos.

Da mesma forma não há que se falar em **converter em diligência** para **viabilizar a juntada dos documentos** uma vez que a regra de anexação de documentos do e-Processo, por força de regulamentação normativa, continuará a existir e não será flexibilizada por mera vontade deste Conselho ou mesmo do contribuinte.

Do exposto, voto por **rejeitar** a preliminar de nulidade arguida bem como a conversão em diligência do presente processo à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

## **2. DO MÉRITO**

A seguir passo a analisar o mérito dos pleitos do Recurso Voluntário na ordem e denominação apresentadas para melhor organização.

### **2.1 DESPESAS COM BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

Inicialmente cabe destacar que de todas as glosas sobre despesas com bens utilizados como insumos (fls. 1.732 a 1.739), integralmente mantidas pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade, neste tópico, o Recurso Voluntário questiona apenas as glosas sobre **pallets**, **embalagens** e o frete nas aquisições de frango de corte e milho, o qual será abordado em tópico próprio, portanto preclusos todos os demais itens.

Segundo se extrai do Despacho Decisório, o motivo para a glosa sobre **pallets** e **embalagens** (fls. 1.734 e 1.735), recai sobre o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e a IN RFB

nº 1911/2019 dos quais se depreende que não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas. Conclui a Autoridade Fiscal que:

*Neste sentido, são consideradas **embalagens de transporte: pallets, caixas, tampas e fundos de papelão, fitas adesivas, bobinas de papel, colas, filmes plásticos, sacos, lacres etc, sendo glosadas por esta fiscalização.***

O Recurso Voluntário, por sua vez, sustenta que:

a) *“as caixas de papelão utilizadas pela recorrente, para o acondicionamento da carne de frango, atendem os requisitos de embalagens de apresentação e são obrigatórias.” (fl. 45.520);*

b) *“a legislação mencionada nos Despachos Decisórios mantidos pelos Acórdãos Recorridos, estabelecem que as embalagens de transportes não possuem acabamento, rotulagem e não objetivam valorizar o produto e não são superiores a 20 quilos.” (fl. 45.520); e*

c) *“as embalagens utilizadas pela requerente, têm todas as características de embalagens SECUNDÁRIAS, conforme imagem abaixo, que são essenciais para acondicionamento e apresentação dos produtos” (fl. 45521);*

A defesa se concentra, portanto, no argumento de que as embalagens objeto de glosa possuem a finalidade de apresentação e não de transporte.

Em análise das imagens apresentadas pela própria requerente na folha 45.521 bem como as descrições feitas, não tenho a mesma percepção e entendo que, de fato, trata-se de embalagens com a finalidade precípua de transporte das mercadorias produzidas.

Em que pese a interessada não ter argumentado no sentido de defender as propriedades da embalagem utilizada, a empresa atua na atividade de indústria alimentícia, altamente regulada por legislações próprias que visam a segurança sanitária e a proteção à saúde pública. Não é necessário grande esforço para concluir que o acondicionamento e o transporte de mercadorias para consumo humano ou animal necessitam de condições específicas para a melhor preservação e qualidade dos produtos.

Esta matéria, inclusive, foi julgada por este mesmo relator nos processos 10140.904596/2021-19 e 10140.904578/2021-29 nos quais restou claro o enquadramento da requerente no disposto no artigo 435 do Decreto 9.013/2017:

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

Portanto, trata-se de exceção à literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Em outras palavras, a regra é que somente podem

ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições bens e serviços utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

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

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

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

*SÚMULA CARF Nº 235*

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

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

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

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

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

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

**Assim, de observância obrigatória, aplico a SÚMULA CARF Nº 235 para reverter as glosas sobre as despesas com embalagens e aplicar suas razões de decidir para reverter as glosas sobre paletes.**

## 2.2 Despesas com serviços utilizados como insumos

No Recurso Voluntário, a recorrente alega que foram mantidas as glosas dos créditos sobre os serviços relacionados com: **1.** as operações de exportação (despesas de resfriamento, energia no porto, monitoramento de container, serviço de transbordo de carga, movimentação de carga paletizada, paletização, etc.); e **2.** outros serviços (promoção de vendas, exames laboratoriais realizados em pessoas, conserto de micro/bebedouro, conserto/manutenção de empilhadeira/paleteira, manutenção de aparelho de comunicação, serviço de carga e descarga de mercadoria acabada, serviços prestados em veículo automotor etc.).

A Autoridade Fiscal glosou os serviços mencionados por entender que não se trata de serviço utilizado como insumo, como se extrai do item 5.b (fl. 1.737) do Despacho Decisório, reproduzido abaixo:

*“Dessa forma, esses valores incluídos pelo contribuinte no cálculo dos créditos foram glosados por esta fiscalização, uma vez que não se trata de serviço utilizado como insumo (são posteriores ao processo produtivo).”*

Tal entendimento foi acompanhado pela DRJ (fl. 45477):

*“Mais uma vez, a interessada utiliza um conceito amplo relativamente a insumo, diverso daquele já definido no Acórdão da Primeira Seção do E. STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR, que, como já informado, é a base do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e da IN RFB 1.911/2019.*

*No DD (fl. 1.737), a motivação está muito clara quanto às glosas efetivadas no que se refere a esses serviços”*

Com relação às operações de exportação, não há como questionar que, em que pese relevantes, não participam do processo produtivo da empresa porquanto ocorrem em etapa posterior à fabricação de seus produtos.

Nesse sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a edição da Súmula CARF nº 232 em sessão ocorrida em 05 de setembro de 2025, com a seguinte redação:

*SÚMULA CARF Nº 232 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025*

*As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.*

Já em relação aos outros serviços (promoção de vendas, exames laboratoriais realizados em pessoas, conserto de micro/bebedouro, conserto/manutenção de empilhadeira/paleteira, manutenção de aparelho de comunicação, serviço de carga e descarga de mercadoria acabada, serviços prestados em veículo automotor etc.) será melhor detalhada mais adiante, no item 2.5, uma vez que o Recurso Voluntário foi repetitivo ao tratar deste item.

**Do exposto, aplico a Súmula CARF nº 232 para negar provimento e manter as glosas sobre serviços relacionados com as operações de exportação.**

### **2.3 Fretes na parceria rural e ração**

Neste tópico do Recurso Voluntário, a recorrente roga pela reversão das glosas feitas sobre: **1.** fretes na remessa de insumos, inclusive ração, para os produtores parceiros, no regime de integração avícola; **2.** fretes de venda com a vinculação às notas fiscais de vendas; e **3.** os fretes: (a) das transferências de frango vivo da unidade de recria (engorda) para o abatedouro; (b) das transferências de farinha de vísceras e de óleo de vísceras do abatedouro (onde há a fábrica de subprodutos) para fábrica de rações e; (c) para industrialização de ração por encomenda.

As glosas sobre despesas com fretes estão planilhadas nos Anexos V e VI do Despacho Decisório (fls. 1.869 a 2.248) e os motivos expostos pela Autoridade Fiscal (fls. 1.744 a 1746) podem ser assim resumidos:

- (a) Serviços de frete na venda glosados quando prestados por Microempreendedores Individuais (MEI), optantes pelo SIMEI;
- (b) Serviços de frete glosados em remessas que não estão vinculadas a uma operação de venda propriamente dita e/ou que não possuem previsão legal para creditamento;
- (c) Serviços de frete na remessa de ração para produtores rurais do sistema de parceria avícola glosados por não integrarem o processo produtivo da interessada.

A legislação do PIS/COFINS não cumulativo traz duas regras de creditamento que abrangem os gastos de frete.

- I. Frete na aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme artigo 3º, inciso II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e
- II. Frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Artigo 3º, inciso IX e artigo 15 da Lei 10.833/2003.

Na primeira hipótese, o frete está correlacionado à problemática do conceito de insumo a luz dos critérios de relevância e essencialidade já mencionado anteriormente. Na segunda regra, se insere o frete de produtos acabados vinculados a operações de venda.

Feitas as considerações gerais sobre fretes, passo a analisar as alegações.

### 2.3.1. Fretes na remessa de insumos, inclusive ração, para os produtores parceiros, no regime de integração avícola

O regime de integração agrícola é um sistema de parceria no Brasil regulamentado por lei (13.288/2016), que estabelece uma relação contratual entre produtores rurais e agroindústrias para a produção de aves, buscando o aumento de eficiência de toda a cadeia produtiva.

Sobre o assunto, argumenta a Autoridade Fiscal (fl. 1745):

*“Nesse ponto, esta fiscalização destaca que o contribuinte Bello Alimentos calcula créditos presumidos sobre os frangos produzidos pelos produtores rurais nesse sistema de parceria avícola. A legislação prevê que, atendidos demais critérios, a aquisição de frango vivo pode gerar o direito de apurar créditos presumidos, nos termos da Lei nº 12.350/2010.*

*Naturalmente que o frango de corte produzido pela própria empresa não gera direito ao crédito presumido, pois não se trata de uma aquisição (compra), de modo que se o frango produzido pelos produtores parceiros pudesse ser considerado “montado dentro da própria empresa” não haveria que se falar em crédito presumido nesse caso.”*

Não me parece ser esta a interpretação mais justa para o caso. Tendo em vista que o regime de integração objetiva justamente a melhoria do processo produtivo, buscando maior eficiência, padronização e competitividade de mercado, é razoável pensar que a segregação do processo produtivo entre os parceiros seja ao menos **relevante** para a qualidade da produção e desta forma a pessoa jurídica responsável pela aquisição dos insumos necessários poderá creditar-se em relação a estes gastos.

Neste sentido, há alguns Acórdãos deste E. CARF que corroboram com esta visão.

*Número da decisão: 9303-011.301 Ementa:*

...

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA. A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe foram entregues, a ele tocando parte da quantidade produzida. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.*

*Número da decisão: 3101-001.807 Ementa:*

...

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA. A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe foram entregues, a ele tocando parte da quantidade produzida. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.*

Portanto, entendo ser devido o creditamento do frete na remessa de insumos, **inclusive ração**, para os produtores parceiros, no regime de integração avícola. Mas há uma exigência para tanto.

Conforme destacado em ambos os Acórdãos citados acima, **o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber**. Conforme consta no artigo 3º da Lei nº 13.288/2016:

*Art. 3º É princípio orientador da aplicação e interpretação desta Lei que a relação de integração se caracterize pela **conjugação de recursos e esforços** e pela **distribuição justa dos resultados**.*

Portanto, no caso em que a pessoa jurídica responsável pela aquisição dos insumos não fica com a totalidade da produção do parceiro produtor, somente poderá se creditar das despesas com insumos de forma proporcional à parcela que lhe pertence, uma vez que o restante da produção (pertencente ao parceiro) não constitui produção própria nem é destinada à venda da pessoa jurídica.

**Portanto, observados os demais preceitos legais, voto por reverter as glosas referentes a despesas com frete na remessa de insumos, inclusive ração, para os produtores parceiros, no regime de integração avícola proporcionais à parcela da produção que efetivamente lhe couber.**

### **2.3.2. Fretes de venda com a vinculação às notas fiscais de vendas**

No Recurso Voluntário, a recorrente apenas menciona que (fl. 45526):

*“Além disso, foram glosados os fretes de venda com a vinculação às notas fiscais de vendas, que, portanto, não possuem nenhuma irregularidade, devendo ser concedido o crédito.”*

No entanto, no item “e) Das despesas de frete e armazenagem nas operações de venda” do Despacho Decisório (fl. 1.744 a 1746), encontramos a exposição de motivos e as glosas efetuadas pela Fiscalização.

Além das operações de frete na remessa de insumos aos produtores parceiros, no regime de integração avícola já tratado no tópico anterior, a Fiscalização glosou fretes nas operações de venda prestados por Microempreendedores Individuais (MEI), optantes pelo SIMEI.

Em que pese o Microempreendedor Individual ser espécie de pessoa jurídica optante pelo sistema simplificado de tributação, há nesse aspecto específico, um tratamento diferenciado pela lei. O inciso VI do § 3º do art. 18-A da Lei Complementar nº 123/2006 está assim redigido:

*VI – sem prejuízo do disposto nos §§ 1º a 3º do art. 13, o MEI terá isenção dos tributos referidos nos incisos I a VI do caput daquele artigo, ressalvado o disposto no art. 18-C.*

A COFINS e o PIS estão elencados, respectivamente, nos incisos IV e V do artigo 13 e, portanto, ao contrário das pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, o MEI é isento das contribuições.

Da leitura do inciso II, §2º do artigo 3º das leis de regência, entendo não ser possível o creditamento do frete de venda justamente porque, neste caso, não estão sujeitos ao pagamento das contribuições.

Importante mencionar ainda que a Lei nº 14.440/2022 inovou ao prever crédito presumido às pessoas jurídicas que contratem serviço de transporte de carga prestado por pessoa física e jurídicas optantes do SIMPLES NACIONAL:

*§ 19. As pessoas jurídicas que contratem serviço de transporte de carga prestado por: (Redação dada pela Lei nº 14.440, de 2022)*

*I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da COFINS devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II – pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da COFINS devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)*

*§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)*

Por não se tratar de mera norma interpretativa, mas que inovou a legislação na medida em que representa ampliação da possibilidade de crédito presumido, entendo não ser aplicada a retroatividade prevista no artigo 106, inciso I do Código Tributário Nacional.

**Assim, voto por negar provimento com relação ao frete na venda prestados por microempreendedores individuais.**

### **2.3.3. Fretes não vinculados a operação de venda e/ou sem previsão legal para creditamento.**

Segue a fiscalização discorrendo sobre os fretes de venda glosados (fl. 1744):

*O contribuinte incluiu neste item despesas de frete (em menor quantidade) que envolvem as seguintes operações, conforme consulta à nota fiscal vinculada ao CTE: operações de remessa para depósito fechado, retorno simbólico de **mercadoria** depositada em depósito fechado, remessa de **mercadoria** por conta e ordem de terceiros, outra saída de **mercadoria** ou prestação de serviço etc.*

...

*As demais operações listadas (retorno de **mercadoria** depositada, remessa por conta e ordem de terceiros etc) também não possuem previsão legal para seu creditamento e foram glosadas.*

O Recurso Voluntário, alegou que (fl. 45526):

*“Oportuno esclarecer, que os fretes são todos são tributados pelas contribuições, o que reforça o direito aos créditos do PIS/COFINS. Além disso, foram glosados os fretes de venda com a vinculação às notas fiscais de vendas, que, portanto, não possuem nenhuma irregularidade, devendo ser concedido o crédito.*

*Além disso, os fretes: (a) das transferências de frango vivo da unidade de recria (engorda) para o abatedouro; (b) das transferências de farinha de vísceras e de óleo de vísceras do abatedouro (onde há a fábrica de subprodutos) para fábrica de rações e; (c) para industrialização de ração por encomenda, **embora não mencionados no Despacho Decisório**, foram glosados, e devem ser revertidos, pois geram direito ao crédito.”*

Na primeira parte destacada do Recurso Voluntário acima, a recorrente alega de forma genérica que os fretes são todos tributados pelas contribuições, o que reforça o direito aos créditos do PIS/COFINS. Conforme visto no item anterior, os fretes prestados por microempreendedor individual claramente não são tributados.

No parágrafo seguinte, alega que alguns fretes referentes a transferências de insumos entre unidades, embora não mencionados no Despacho Decisório, foram glosados. Mas não indicou na relação de despesas glosadas quais seriam estas despesas.

No Anexo VI do Despacho Decisório (fls. 2239 a 2248) estão listadas as despesas de frete glosadas a título de “outras operações”. Percorrendo o mencionado anexo, verifiquei que a

natureza das operações se refere primordialmente a “Remessa p/ depósito fechado” (111 das 137 glosas).

Em nenhum momento do Recurso Voluntário ou da Manifestação de Inconformidade foi afirmado que os fretes dessa natureza (ou de outras relacionadas no Anexo VI) são referentes a transferências de insumos.

Ademais, é entendimento já pacificado neste E. CARF que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuições para o PIS/PASEP e de Cofins não cumulativas de forma que a falta de maiores informações e detalhamento sobre tais despesas prejudicam a avaliação quanto a este pleito.

Sem maiores informações ou detalhamento a respeito de quais insumos e/ou produtos são transportados bem como a finalidade do respectivo transporte não é possível, a luz dos critérios de essencialidade e relevância fazer juízo a respeito de tais despesas, de modo que é de responsabilidade da requerente a demonstração de tais parâmetros no seu caso concreto, o que não foi sequer tentado.

**Do exposto, voto por negar provimento neste ponto.**

#### **2.4 Fretes de compra (milho, calcário e frango vivo)**

No presente tópico do Recurso Voluntário, a recorrente advoga pela integralidade dos créditos dos fretes glosados em suas operações de compra.

No Despacho Decisório, a supressão desses créditos foi delineada no item 5.a na folha 1.735 e seguinte e, em suma, defende o entendimento dado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, ou seja, que o crédito referente ao serviço de frete deve acompanhar o tratamento dado aos produtos transportados. No caso do milho, calcário e frango vivo, entende o Fisco que o crédito referente ao frete destes insumos deve ser o presumido e as respectivas glosas foram relacionadas no “Anexo IV – Bens Como Insumos Glosados” (fls. 1775 a 1868).

De forma contrária, o Recurso Voluntário roga pelo crédito integral do frete incorrido em suas operações de compra de insumos mesmo estes estando sujeitos ao crédito presumido.

**Assiste razão a recorrente.**

Atualmente, o entendimento majoritário do CARF passa pela possibilidade de aproveitamento do crédito do frete independentemente do regime tributário a que estão sujeitas as mercadorias transportadas:

*Número da decisão: 9303-013.882*

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

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

*Número da decisão: 9303-013.845*

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

Inclusive a própria Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT nº 90 de 18 de junho de 2025, reconheceu que:

*Podem ser descontados créditos em relação ao frete suportado pelo adquirente de bens considerados insumos que lhe tivessem sido vendidos com alíquota zero.*

*Os valores de frete e de seguro na aquisição de bens considerados insumos são considerados serviços utilizados como insumos à produção ou à prestação de serviços e podem ser descontados como crédito independentemente dos bens a que se referem.*

*Os créditos não descontados no período a que se referem podem ser descontados extemporaneamente, desde que retificadas as EFD Contribuições e DCTF dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, respeitado o prazo de prescrição de cinco anos contado do*

*momento da transmissão da EFD-Contribuições a que os créditos na origem se referem.*

Neste mesmo sentido o CARF editou, em 20/06/2024, a súmula 188:

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

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

**Do exposto, tomo as razões de decidir da Súmula CARF 188 para dar provimento e reverter as glosas de despesas sobre frete na compra de insumos sujeitos a crédito presumido de contribuições e glosadas por este motivo.**

**2.5 Serviços de armazenagem, monitoramento, análise de produtos, apanha de aves, manutenção, industrialização por encomenda e simei.**

**2.5.1. Serviços de armazenagem**

O Recurso Voluntário alega que (fl. 45530) o fato de a requerente ter, equivocadamente, escriturado as despesas de armazenagem como serviços utilizados como insumos no SPED ao invés de ter usado o campo próprio, não afasta o direito ao crédito uma vez que tal despesa é essencial e necessária para sua atividade-fim. Afirmou ainda que:

*Sobre os serviços prestados pela Companhia Internacional de Logística SA, Comfrio Soluções Logísticas SA e Friovalle Olímpia Operadora Logística Ltda, embora nas notas fiscais conste item genérico e com valor total, a prestação de serviços foi de armazenagem, depósito, carga, descarga, arrumação, serviços de armazenagem e movimentação, em que deveriam ser abertos os valores por item, o que não foi efetuado pela fiscalização e, de consequência não pode impedir o crédito.*

Com efeito, é de se concordar com o argumento de que mero erro formal não afasta o direito ao crédito que pleiteia. No entanto, o Despacho Decisório em nenhum momento faz menção em relação a este equívoco informado pela interessada. De outro modo, esclarece que os valores pagos por serviço global de logística não permitem a apuração de créditos por falta de previsão legal e que a única modalidade de crédito da não cumulatividade das contribuições que poderia ser aplicada no contexto de tais serviços de logística é aquela descrita no transcrito inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que permite creditamento em relação aos gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de determinados produtos suportados pelo vendedor (fl. 1738).

Conforme já mencionado, o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 contempla tanto os créditos sobre frete na operação de venda como, também, os gastos com armazenagem, quando o ônus for suportado pelo vendedor, portanto em operações de venda.

Isso não quer dizer que não seja possível o reconhecimento de créditos com gastos de armazenagem em outras etapas da cadeia. O próprio CARF já reconheceu, em alguns julgados, que os gastos com movimentação e armazenagem de insumos dentro dos próprios estabelecimentos do contribuinte, correspondem a “insumos-serviços” de seu processo produtivo (Ac 3301-007.388).

Dentre os serviços prestados pelas empresas Companhia Internacional de Logística SA, Comfrio Soluções Logísticas SA e Friovalle Olímpia Operadora Logística Ltda e glosados pelo motivo “Serviços de logística NF s/ segregação entre serviços” encontramos diversas descrições no ANEXO III (fls. 1.756 – 1.774), dentre elas:

- SERVIÇO ARMAZENAGEM PROD ACABADO
- MOV. CARGA PALETIZADA
- SERVIÇO ADICIONAL REPALETIZACAO
- SERVIÇO DE ARMAZENAGEM PRODUTOS ACABADOS EXP
- DESPESA COM RESFRIAMENTO EXP
- MOV. CARGA GRANEL

Sem maiores informações ou detalhamento a respeito de quais insumos e/ou produtos são movimentados, armazenados, resfriados etc. não é possível, a luz dos critérios de essencialidade e relevância fazer juízo a respeito de tais despesas, de modo que é de responsabilidade da requerente a demonstração de tais parâmetros no seu caso concreto, o que não foi sequer tentado.

**Diante disso, voto por negar provimento e manter as glosas sobre os serviços globais de logística.**

### **2.5.2. Monitoramento**

No item “2.2 Despesas com serviços utilizados como insumos” deste Acórdão, já tratamos sobre as despesas incorridas na exportação, dentre elas o monitoramento de containers. Não há no Recurso Voluntário nenhuma menção de monitoramento de container na fase de produção da empresa. Com efeito, em consulta ao Anexo III do Despacho Decisório (fls. 1.756 a 1.774) encontramos apenas duas descrições de serviços que mencionam monitoramento: MONITORAMENTO EXTRA DE CONTAINER EXP e MONITORAMENTO DE CONTAINER EXP.

**Assim, conforme já declarado no item 2.2, aplico a Súmula CARF nº 232 para manter as glosas sobre serviços de monitoramento.**

### 2.5.3. ANÁLISE DE PRODUTOS

O Recurso Voluntário, ao se referir a este item (fl. 45531), faz a seguinte ponderação:

*E com relação aos serviços de análise, que **decorrem de imposição legal**, o CARF já entendeu que o crédito é legítimo:*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.*

*Consideram- se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições de PIS e/ou COFINS não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*CRÉDITO. IMPROCEDÊNCIA. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS PRONTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não contempla as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento parcial ao Recurso Voluntário, PARA RECONHECER O DIREITO AO CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS DE LABORATÓRIO, serviços de frete para aquisição de insumos não tributados e aos serviços de movimentação portuária, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Ricardo Paulo Rosa, que negavam o direito para os serviços de frete para aquisição de insumos não tributados e a Conselheira Sarah Araújo que reconhecia o direito de crédito para serviços profissionais e de limpeza. (Processo 13811.002249/2005-70, Sessão de 09/12/2015, Rel. Cons. Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Acórdão 3302-002.922) (destacamos)*

Em que pese não tenha afirmado expressamente, o trecho extraído do Recurso Voluntário sugere que os serviços de análise aos quais a recorrente roga pela reversão da glosa seriam decorrentes de imposição legal.

Novamente a recorrente não elenca quais itens glosados se referem a despesas com análises de produtos que seriam decorrentes de imposição legal, tampouco menciona a lei ou regramento que lhe impõe essa obrigação.

Percorrendo o Anexo III do Despacho Decisório (fls. 1.756 a 1.774), encontrei registros referentes a análises laboratoriais glosados por motivo de “Exame laboratorial em pessoa”, “Análise clínicas/exame em pessoa” e “Nota fiscal não apresentada”.

Nos dois primeiros casos, seria necessária a demonstração pela recorrente da essencialidade e relevância de tais exames e se decorrente de imposição legal, trazer à baila o regramento e o detalhamento necessário dos referidos exames a fim de se justificar o creditamento. O que não ocorreu.

Em relação às notas fiscais não apresentadas, é fato que a recorrente juntou diversos documentos quando da manifestação de inconformidade. Matéria inclusive já tratada nas preliminares do presente Acórdão.

Percorrendo os referidos documentos, constatei que há notas fiscais com a seguinte descrição: “SERVIÇOS DE ANÁLISE EM AMOSTRAS DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”. Tendo em vista a atividade da requerente, julgo ser pertinente considerar tal serviço como insumo.

**Do exposto, voto dar parcial provimento para reverter a glosa somente das notas fiscais referentes a “SERVIÇOS DE ANÁLISE EM AMOSTRAS DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”.**

#### **2.5.4. Apanha de aves**

De forma breve, o Recurso Voluntário menciona que (fl. 45531):

*Por outro lado, os serviços de apanha de aves, que ocorre quando encerrado o ciclo de produção, exige que os animais sejam recolhidos para envio ao abate, FOI DESCONSIDERADO, EMBORA SEJA NECESSÁRIO E ESSENCIAL PARA A ATIVIDADE-FIM DA RECORRENTE, POIS NÃO É POSSÍVEL PRODUZIR CARNE SEM ESTA PRESTAÇÃO.*

No Despacho Decisório não há nenhuma menção a respeito deste serviço especificamente. Mas no Anexo III (fls. 1.756 a 1.774) encontrei registros referentes a este tipo, mas glosados por motivo de “Nota Fiscal não apresentada”.

Portanto, as glosas não ocorreram por conta da natureza do bem ou serviço utilizado como insumo, mas porque os documentos comprobatórios das despesas não foram apresentados. Motivo este corrigido pela requerente quando da interposição de Manifestação de Inconformidade.

**Do exposto, voto por dar provimento neste ponto.**

#### **2.5.5. Manutenção**

O Recurso Voluntário assim se manifesta sobre este item (fl. 45523):

*Portanto, manteve a glosa dos créditos pretendidos pela recorrente, sobre os serviços relacionados com as operações de exportação (...), além de outros (promoção de vendas, exames laboratoriais realizados em pessoas, **conserto de micro/bebedouro, conserto/manutenção de empilhadeira/paleteira, manutenção de aparelho de comunicação, serviço de carga e descarga de mercadoria acabada, serviços prestados em veículo automotor** etc).*

*Contudo, na atividade industrial da recorrente, **todos esses serviços têm sempre como objetivo a industrialização e produção de bens e mercadorias para comercialização**, assim como têm como objetivo a venda final, sendo, portanto, essenciais e necessários. Ademais, é de se notar que as leis de regência do PIS/COFINS não-cumulativo não preveem nenhuma vedação ao aproveitamento dos créditos sobre os serviços onerosos e logísticos, uma vez que tais itens são utilizados exclusivamente para a fabricação de produtos destinados a venda, perfeitamente em consonância com a legislação de regência.*

No Despacho Decisório a Autoridade Fiscal justificou as glosas sobre as mencionadas rubricas da seguinte forma:

*Nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, excluem-se do conceito de insumo: itens não utilizados na produção de bens ou prestação de serviços; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.*

Considerando que no tópico 2 do Despacho Decisório (fls. 1.728 a 1.731) a Fiscalização expressamente considerou o conceito de insumo a luz do Recurso Especial 1.221.170/PR e que tal critério foi expresso igualmente pelo Julgador de piso (fl. 45.471 do Acórdão da DRJ), restava à recorrente demonstrar a essencialidade ou relevância dos serviços no seu processo produtivo.

Se por um lado a Autoridade Fiscal relacionou cada uma das notas fiscais glosadas com os respectivos motivos e considerou expressamente o conceito de insumos exarado pelo REsp 1.221.170/PR do STJ, restava à Interessada demonstrar a essencialidade e relevância dos serviços glosados. No entanto, limitou-se à alegação genérica de que “todos esses serviços têm sempre como objetivo a industrialização e produção de bens e mercadorias para comercialização”

Revisando o ANEXO III - SERVIÇOS COMO INSUMOS GLOSADOS (fls. 1756 a 1774), identifiquei que foram glosadas diversas despesas com manutenção de empilhadeiras e paleteiras, pelo motivo descrito como “Serviço em Empilhadeiras”. Ademais, na folha 1677 há a relação das unidades da requerente bem como a atividade a que cada uma delas se dedica.

Assim, com as informações disponíveis no processo, firmo a convicção de que as despesas com a manutenção de empilhadeiras e paleteiras prestadas nos estabelecimentos industriais da interessada são indubitavelmente serviços insumos e as respectivas glosas devem ser revertidas.

Nos demais serviços de manutenção, sem maiores informações ou detalhamento a respeito dos serviços prestados não é possível, a luz dos critérios de essencialidade e relevância fazer juízo a respeito de tais despesas, de modo que é de responsabilidade da requerente a demonstração de tais parâmetros no seu caso concreto, o que não foi sequer tentado.

Do exposto, **voto por dar parcial provimento para reverter somente as glosas de despesas com serviços de manutenção de empilhadeiras e paleteiras prestados nos estabelecimentos industriais da interessada.**

#### 2.5.6. Industrialização por encomenda

O Recurso Voluntário alega que (fls. 45530 a 45531):

*Por outro lado, embora não conste nos Despachos Decisórios, pelas memórias de cálculo anexadas ao processo, com a relação de notas glosadas, não foi concedido o crédito dos serviços de industrialização de razão por encomenda, contrariando a Solução de Consulta nº 631 COSIT de 26 de dezembro de 2017:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITO.**

**INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.** A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º, II.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.** A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da COFINS em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, com alterações, art. 3º, II.

Efetivamente, não há no Despacho Decisório qualquer menção à glosa do processo de industrialização de ração por encomenda, somente foram glosadas as remessas de ração a parceiros produtores já abordadas no tópico 2.3.

No entanto, em análise do Anexo III (fls. 1.756 a 1.774), encontrei registros de glosas cuja descrição do serviço na EFD é “RACAO PRE-INICIAL PELETIZADA BELLO” as quais foram glosadas não pela natureza do serviço, mas pelo motivo “Nota fiscal não apresentada” tal como no item 2.5.4.

No arquivo não-paginável anexo à folha 16.528 do presente processo, a recorrente listou diversos lançamentos utilizados em sua escrituração e, dentre eles, encontramos os registros glosados com as respectivas chaves de acesso das notas fiscais.

Data	NF	CFO	Valor	Descricao_Item	Chave acesso
03/08/2017	46.380	2.124	2.430,13	INDUSTRIALIAÇÃO RACAO PRE-INICIAL PELETIZADA BELLO	41170808031164000198550010000463801192059866
31/08/2017	46.796	2.124	2.076,96	INDUSTRIALIAÇÃO RACAO PRE-INICIAL PELETIZADA BELLO	41170808031164000198550010000467961993946641
31/08/2017	46.798	2.124	2.446,75	INDUSTRIALIAÇÃO RACAO PRE-INICIAL PELETIZADA BELLO	41170808031164000198550010000467981546833418
04/09/2017	46.844	2.124	2.583,89	INDUSTRIALIZAÇÃO RACAO PRE-INICIAL PELETIZADA BELLO	41170908031164000198550010000468441665895288
21/09/2017	47.129	2.124	1.902,08	INDUSTRIALIZAÇÃO RACAO PRE-INICIAL PELETIZADA BELLO	41170908031164000198550010000471291723656066

Com as informações prestadas, foi possível confirmar a emissão e dados das respectivas notas fiscais, **portanto assiste razão a recorrente motivo pelo qual revento as glosas referentes a industrialização por encomenda das notas fiscais listadas.**

### 2.5.7. SIMEI

Conforme já abordado no tópico 2.3.2, em que pese o Microempreendedor Individual ser espécie de pessoa jurídica optante pelo sistema simplificado de tributação, por força do inciso VI do §3º do artigo 18-A da Lei Complementar nº 123/2006, o MEI é isento das contribuições de PIS/COFINS.

Portanto, da leitura do inciso II, §2º do artigo 3º das leis de regência, entendo não ser possível o creditamento do frete de venda justamente porque, neste caso, não estão sujeitos ao pagamento das contribuições.

### 2.6. Despesas com locação de prédios, máquinas e equipamentos.

No tópico 2.6, o Recurso Voluntário advoga pela reversão das glosas a título de locação de empilhadeiras e serviços de armazenagem contabilizados a título de aluguéis.

A recorrente (fls. 45532 a 45533) alega que as locações feitas são necessárias e essenciais para a sua atividade-fim e invoca o Acórdão deste E. CARF nº 3302-011-734.

### **2.6.1. Locação de empilhadeiras**

O Despacho Decisório glosou as despesas com aluguéis de empilhadeiras e utilizou as Soluções de Consulta COSIT nº1 de 02/01/2014 e COSIT nº 355 de 13/07/2017 como razões de decidir.

Com a devida vênia ao excelente trabalho da Fiscalização, inclusive em respeitar às devidas Soluções de Consulta vinculantes no âmbito da Receita Federal do Brasil, tendo a discordar do posicionamento. A meu ver é inconteste a natureza de máquina da empilhadeira para fins de creditamento de contribuições sociais e, sendo utilizada nas atividades da empresa, supre a exigência do inciso IV do artigo 3º das leis de regências.

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

...

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

**Portanto, voto por dar provimento e reverter a glosa das despesas com aluguéis de empilhadeiras.**

### **2.6.2. Serviços de armazenagem**

O Despacho Decisório assim justificou as glosas de despesas contabilizadas a título de aluguéis (fls. 1739 a 17490):

*A título de despesas com aluguéis de prédios, o contribuinte incluiu também valores pagos à empresa Confrigo Comércio de Alimentos – Eireli. Intimado, apresentou cópia do contrato.*

*Sabe-se que a locação tem como característica a cessão temporária do uso e gozo de uma coisa não fungível. Se não houver a transferência de posse, perde a locação todos os seus efeitos. No contrato apresentado, verifica-se que a empresa Bello Alimentos tem horário definido, de segunda a sexta-feira, das 8:00 às 16:00 horas, para entregar as mercadorias a serem armazenadas pela contratada Confrigo, a qual fica responsável, dentre outras obrigações, por manter as mercadorias na temperatura adequada. Trata-se, portanto, de contrato de prestação de serviço de armazenagem, movimentação e logística. Por não se tratar de aluguel de prédios, máquinas ou equipamentos e não se referir à despesa de armazenagem nas operações de venda, os créditos calculados com base nos valores pagos à empresa Confrigo foram glosados.*

Nem o Despacho Decisório, nem a interessada indicaram a localização, nos autos, do mencionado contrato firmado com a empresa Confrigo para a conferência das informações prestadas.

Ao verificar o “Anexo-aluguéis” (fl. 1755) do Despacho Decisório, encontrei notas fiscais glosadas pelo motivo “Serviço de armazenagem”.

No arquivo não-paginável da folha 16.587 (“Glosa Alugueis”) a requerente juntou uma planilha em excel com os lançamentos glosados. No arquivo constatamos que a descrição do item consta “SERVIÇO DE ARMAZENAGEM E LOGISTICA”, que a coluna de nome Ds\_Movimentacao consta a descrição “SERVICO DE ARMAZENAGEM- PJ-COMERCIAL- S/FISCAL” e que os valores alteram mensalmente, em que pese na coluna Finalidade constar a descrição “Aluguel do Espaço Físico”. Abaixo, destacamos parte da planilha para evidenciar o mencionado.

Data	NF	Vlr	Descricao_Item	Ds_Movimentacao	Finalidade
18/07/2017	6.379	96.438,65	SERVICO DE ARMAZENAGEM E LOGISTICA	SERVICO DE ARMAZENAGEM- PJ-COMERCIAL- S/FISCAL	Aluguel do Espaço Físico
24/08/2017	6.401	116.509,46	SERVICO DE ARMAZENAGEM E LOGISTICA	SERVICO DE ARMAZENAGEM- PJ-COMERCIAL- S/FISCAL	Aluguel do Espaço Físico
18/09/2017	6.415	98.286,52	SERVICO DE ARMAZENAGEM E LOGISTICA	SERVICO DE ARMAZENAGEM- PJ-COMERCIAL- S/FISCAL	Aluguel do Espaço Físico
19/10/2017	6.432	45.033,37	SERVICO DE ARMAZENAGEM E LOGISTICA	SERVICO DE ARMAZENAGEM- PJ-COMERCIAL- S/FISCAL	Aluguel do Espaço Físico

Assim, foi possível identificar que a fiscalização glosou as despesas de armazenagem, contabilizadas como aluguéis por entender que não se referem a aluguéis propriamente ditos, mas serviços de armazenagem.

Ocorre que em quaisquer dos casos são devidos os créditos conforme artigo 3º, incisos IV e IX e artigo 15 da Lei 10.833/2003.

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

...

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

...

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

**Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto às despesas de armazenagem contabilizadas como aluguéis.**

## **2.7. Despesas com energia elétrica. Demanda contratada e ICMS-ST.**

Requer a interessada a reversão das glosas com despesas com energia elétrica referentes a demanda contratada e ICMS-ST.

### **2.7.1. Demanda contratada**

Sem delongas, referente a esta despesa há que se aplicar a recente Súmula Carf nº 224, vigente a partir de 01/09/2025.

*SÚMULA CARF Nº 224 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025*

*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.*

**Assim, voto pela aplicação da Súmula CARF nº 224 para negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.**

### **2.7.2. ICMS-ST**

A interessada pleiteia a inclusão dos valores de ICMS-ST destacados nas faturas de energia elétrica na base de cálculo de crédito das contribuições alegando este ser custo de aquisição.

De forma a justificar seu entendimento, colacionou a ementa do REsp 1428247/RS de 15/10/2019 no qual o STJ julgou que na aquisição de bem para revenda por empresa substituída, o ICMS-ST constitui custo de aquisição para fins de creditamento de contribuições.

Há que se mencionar que o referido Acórdão não foi prolatado sob o regime dos Recursos Repetitivos.

Ocorre que na técnica de substituição tributária, o contribuinte situado na etapa antecedente da cadeia econômica (o “substituto”) fica com a responsabilidade de recolher antecipadamente o ICMS devido na operação futura.

No entanto, o valor cobrado antecipadamente pelo substituto a título de ICMS-ST não caracteriza receita da pessoa jurídica e deve ser excluído da base de cálculo das contribuições devidas pela empresa antecedente.

Neste contexto, por força do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das leis de regência das contribuições, não se pode reconhecer o direito a crédito desta rubrica.

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

*(...)*

*§ 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)*

**Do exposto, voto por negar provimento neste ponto.**

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para **rejeitar as preliminares** suscitadas pela recorrente, atinentes à decretação de nulidade do acórdão recorrido e ao pedido de conversão em diligência para permitir a juntada de documentos em formato não aceito pelo e-processo e, no mérito, dou **parcial provimento**, para **reverter as glosas referentes a despesas com (i) embalagens e paletes; (ii) frete na remessa de insumos, inclusive ração, para produtores parceiros, no regime de integração avícola proporcionais à parcela da produção que efetivamente lhe couber; (iii) frete na compra de insumos sujeitos a crédito presumido de contribuições; (iv) serviços de apanha de aves; (v) manutenção de empilhadeiras e paleteiras; (vi) industrialização de ração pre-inicial peletizada glosadas por nota fiscal não apresentada; (vii) serviços de armazenagem contabilizadas como aluguéis; (viii) despesas de aluguéis de empilhadeiras e manter as glosas referentes a despesas com (ix) serviços relacionados às operações de exportação; (x) outros serviços (promoção de vendas, exames laboratoriais realizados em pessoas, conserto de micro/bebedouro, manutenção de aparelho de comunicação, serviço de carga e descarga de mercadoria acabada, serviços prestados em veículo automotor etc.); (xi) frete de venda prestado por microempreendedor individual; (xii) serviços globais de logística; (xiii) monitoramento; (xiv) análise de produtos, exceto as notas fiscais referentes a análise em amostras de produtos alimentícios; (xv) manutenções dos itens restantes (conserto de micro/bebedouro, manutenção de aparelho de comunicação, serviço de carga e descarga de mercadoria acabada, serviços prestados em veículo automotor etc.); (xvi) serviços prestados como insumos por**

microempreendedores individuais; **(xvii)** gastos de energia elétrica referente a demanda contratada e ICMS-ST; **(xviii)** frete com remessas para depósito fechado.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Kendi Hiramuki**