



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|-------------------|--|
| PROCESSO | 15758.720015/2022-26 |
| ACÓRDÃO | 3301-014.640 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 16 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A |
| RECORRIDA | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA. ADEQUAÇÃO PARA GLOSA DE CRÉDITOS.

O Auto de Infração, assim como o Despacho Decisório, são instrumentos hábeis à glosa de créditos, devendo cada instrumento ser utilizado de acordo com o procedimento fiscal do qual decorrem.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. INCISO II DO ARTIGO 3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INAPLICABILIDADE ÀS ATIVIDADES COMERCIAIS. SÚMULA CARF Nº 234.

O conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se aplica às atividades comerciais, mas apenas às atividades de produção ou fabricação de bens e de prestação de serviços.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE SOJA SUJEITA À SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 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 DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. SÚMULA CARF Nº 217

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES DE RETORNO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ARMAZÉNS GERAIS OU DEPÓSITO FECHADO E O ESTABELCIMENTO DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes entre armazéns gerais ou depósito fechado e os estabelecimentos do contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS SOBRE FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO. LEI 10.833/2003, ART. 6º, §4º.

É vedado expressamente o creditamento vinculado às receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre os fretes de aquisição, com suspensão, de soja utilizada como insumo, vencida a Conselheira Rachel Freixo Chaves que dava provimento ao frete para formação de lote de exportação. Os Conselheiros Bruno Minoru Takii e Keli Campos de Lima acompanharam o relator pelas conclusões quanto à negativa de crédito para formação de lote de exportação por falta de provas.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de PIS e Cofins, relativos ao período de 2018, relativos a glosas de créditos da não-cumulatividade, com a determinação de retificação dos saldos credores escriturados no SPED, em razão de apuração das seguintes glosas de créditos:

I – Frete sobre aquisição de soja (insumo adquirido com suspensão);

- II – Fretes sobre gastos diversos;
- III – Fretes entre estabelecimentos;
- IV – Transporte genérico;
- V – Transporte de soja (aquisições, fretes entre filiais e de venda);

Em impugnação, a recorrente alegou, resumidamente:

1. Preliminar de nulidade do Auto de Infração, uma vez que o instrumento adequado seria o Despacho Decisório, por não haver exigência de crédito tributário;
2. No mérito:
 - a. A vedação contida no §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 deve ser interpretada de acordo com a finalidade da norma que exonera as receitas de exportação e não se aplica ao frete de mercadorias adquiridas para exportação;
 - b. O frete na aquisição do insumo soja com suspensão dá direito a crédito em razão de este ter sido tributado e deve ser tratado de forma distinta do insumo desonerado;
 - c. Que há direito ao frete de produtos acabados (transferência entre estabelecimentos, remessa e devolução)
 - d. Que há direito ao frete entre empresas do mesmo grupo econômico;
 - e. Que o frete de retorno de produtos acabados ao estabelecimento depositante é serviço utilizado como insumo;
 - f. Que o frete de remessa de mercadoria para formação de lote de exportação é serviço utilizado como insumo e que as operações de remessa para fim específico de exportação se equiparam a operações de venda;
 - g. Transporte de colaboradores devem gerar crédito pois estão inseridos no ciclo de produção e fabricação;

A DRJ proferiu o Acórdão nº 108-040.942, julgando a impugnação parcialmente procedente, reconhecendo o direito ao crédito no transporte de colaboradores, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Anual
calendário: 2018

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente o auto de infração lavrado por pessoa incompetente deve ser considerado nulo.

INSUMO. CONCEITO.

O insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância.

DESPESAS COM FRETE. CRÉDITO Podem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, as despesas com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A natureza dos gastos com frete na compra seguirá a natureza da mercadoria transportada, para fins de apuração dos créditos das contribuições, tendo em vista que compõe o custo da mercadoria adquirida.

TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE TRANSPORTE.

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

[...]

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando, sinteticamente, o seguinte:

1. Preliminar de nulidade do Auto de Infração;
2. No mérito, o direito aos créditos sobre:
 - a. Frete na aquisição de soja sujeita à suspensão das contribuições;
 - b. Frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente;
 - c. Fretes no retorno de mercadorias depositada em depósito fechado ou armazém geral;
 - d. Fretes em operações de formação de lote de exportação;
 - e. Fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação;
 - f. Fretes na remessa de mercadorias com fim específico de exportação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator.

A recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 19/12/2023 e interpôs a peça recursal em 04/01/2024, sendo, portanto, tempestiva.

Da Preliminar de nulidade do Auto de Infração

A recorrente alega que o Auto de Infração não é o instrumento adequado para glosas créditos da não-cumulatividade, mas sim o Despacho Decisório.

Contudo, o §4º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 (artigo mencionado pela própria recorrente em sua peça recursal) dispõe, precisamente, sobre a lavratura de Auto de Infração quando for constatada infração à legislação tributária, mas dela não resultar exigência de crédito tributário, que é a situação dos presentes autos:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por óbvio, o despacho decisório também se presta a formalizar a glosa de créditos, em pedidos de ressarcimento, restituição ou declaração de compensação, o que, contudo, não é o caso dos autos.

Portanto, afasto a nulidade arguida.

Do Conceito de Insumos para as contribuições PIS/Pasep e Cofins

Antes de adentrar na análise de cada glosa específica, é necessário expor o conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O conceito de insumo foi dado pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de como recurso repetitivo em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

“Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011)Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

[...]

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre algumas despesas gerais comerciais, como “combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões”.

Ora, está claro no voto que diversas despesas relacionadas à atividade comercial foram excluídas do conceito de insumo, indicando que a análise foi realizada em razão da atividade de produção de bens, pois se tratava de indústria do ramo alimentício.

Não poderia ser diferente, pois o julgamento ocorreu sobre a interpretação do termo “insumo”, contido nos incisos II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os quais expressamente o vinculam às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme abaixo transcrito:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

O próprio STJ já se posicionou a este respeito no AgInt no REsp 1.804.057/CE, julgado em 01/10/2019, com a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE

RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. [...]

2. **Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR** (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, **é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.**

3. **A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens** (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018;

AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

Aplicar a tese da recorrente significa, em última análise, aplicar a tese do IRPJ (custos e despesas necessárias à manutenção da atividade econômica), que foi expressamente rechaçada no REsp 1.221.170/PR.

Destarte, considero que o creditamento de insumos somente é aplicável às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-014.666, de 21/02/2024, proferido por unanimidade de votos, cuja ementa transcrevo, parcialmente:

[...]

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

[...]

Destarte, não há que se falar na figura de insumos para os fretes adquiridos nas operações de revenda de mercadorias, seja na aquisição ou logística interna.

Neste sentido, a Súmula CARF nº 234, publicada em 16/09/2025:

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Do frete na aquisição de soja sujeita à suspensão das contribuições

A fiscalização glosou o frete na aquisição de soja suspensa, nos termos do artigo 29 da Lei nº 12.865/2013, em razão da vedação contida no inciso II do §2º da Lei nº 10.833/2003. O TVF indica se tratar de soja utilizada como insumo, conforme excerto abaixo:

“Frete na Compra da soja - entrada

22. Estabelece a legislação específica de PIS e COFINS (Lei 10.833/03) o seguinte sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

23. A legislação estipula que o valor do frete pago na aquisição do insumo pode integrar a base de cálculo do crédito previsto no art. 3º, II, Lei 10.833/03, desde que a aquisição do frete esteja sujeita a incidência da Cofins. Regra geral pode ser creditado o gasto com frete na compra de insumos e mercadorias a serem revendidas, sendo o frete considerado como serviço utilizado como insumo e, portanto, incorporado ao custo.”

Assim, por se tratar de custo de aquisição, o crédito deveria seguir o regime de crédito do bem adquirido, segundo a fiscalização. Como a aquisição foi desonerada por suspensão, o frete não daria direito ao crédito.

Contudo, a matéria foi pacificada no CARF, mediante a edição da Súmula CARF nº 188, abaixo transcrita:

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

Destarte, dou provimento ao recurso quanto aos fretes de aquisição, com suspensão, de soja utilizada como insumo.

Do frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente

O creditamento de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa é matéria pacificada pela Súmula CARF nº 217, a seguir transcrita:

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.

Destarte, tais fretes não geram crédito da contribuição.

No mesmo tópico, a recorrente alega que fretes entre empresas do mesmo grupo foram glosados por serem considerados fretes de transferência. Contudo, não localizei tal glosa no TVF. Assim, não conheço de tal alegação.

Dos fretes no retorno de mercadorias depositada em depósito fechado ou armazém geral

A recorrente alega que os fretes de retorno de produtos acabados dos armazéns gerais ou depósito fechados para os estabelecimentos da recorrente deve ser considerado insumo do processo produtivo.

Contudo, tais fretes são despesas operacionais incorridas após o processo produtivo e, portanto, não são considerados insumos, uma vez que estes são custos essenciais e/ou relevantes para a atividade de produção ou fabricação, não sendo aplicável às despesas incorridas após o processo produtivo, fundamento este, inclusive, da referida Súmula nº 217.

Dos fretes em operações de formação de lote de exportação

A recorrente afirma que se trata de remessa de mercadorias para formação de lote de exportação e que já haveria operação de venda formalizada com o adquirente no exterior, razão pela qual incidiria o comando do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003

Por sua vez, a DRJ negou provimento à alegação em razão de a recorrente não ter comprovado que a mercadoria remetida já possuía um contrato de compra e venda vinculado.

Na peça recursal em análise, a recorrente diz que a prova fora apresentada e consiste na própria nota fiscal de remessa de mercadoria recebida de terceiro para formação de lote com o fim específico de exportação.

Assim, a nota fiscal contida no recurso voluntário não se refere à descrição de formação de lote de exportação – *remessa de mercadorias para formação de lote de exportação de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento*, mas, aparentemente, de aquisições de terceiros.

Contudo, a despeito da dúvida documental e admitindo que a alegação se trata de formação de lote de exportação de produção própria, a matéria já foi apreciada pela CSRF, no Ac. 9303-016.588:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS PARA FORMAÇÃO DE LOTES. PORTO. IMPOSSIBILIDADE

Conforme jurisprudência assentada, não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação as despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados destinados à exportação, para a formação de lote. O raciocínio se estende a fretes de transferência de produto acabado a estabelecimento da própria empresa, objeto da Súmula CARF nº 217.

Portanto, mantenho a glosa.

Dos fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação

Trata-se, portanto, segundo a recorrente, de aquisição de mercadoria para venda com o fim específico de exportação.

Sobre o tema, a CSRF apreciou a matéria, no Acórdão nº 9303-012.173:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS.

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, integram o custo de aquisição de insumos, permitindo seu creditamento. No entanto, esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos adquiridos.

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL. É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora. O mesmo tratamento deve ser aplicado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

O excerto do voto esclarece:

“O Contribuinte alega em seu recurso que teria direito ao crédito na forma do inciso IX, do art. 3º, c/c no inciso II, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003. Afirma que tais gastos são essenciais para o desempenho das atividades comerciais.

No entanto, como bem asseverado pelo Acórdão recorrido, verifica-se que em relação à glosa dos créditos decorrentes dos fretes vinculados às exportações de produtos de terceiros, ou seja, adquiridos com o “fim específico de exportação”, inexistente amparo legal para se aproveitar créditos sobre tais gastos. Passo a explicar.

[...]

Assim, as despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no caso previsto nos seus incisos I e II, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica (exportação), cujo vendedor é quem tem o direito a fruir o crédito nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

É certo que todos os créditos da COFINS relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da COFINS, por força do que dispõe §§1º e 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo reproduzidos:

“Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)III- vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

(...)

§4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o §1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.” (Grifei)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Desta forma, no tocante ao crédito da COFINS, não assiste razão à Contribuinte e, no caso, o FRETE deve seguir a natureza das mercadorias. O aproveitamento de créditos vinculados a tais mercadorias é vedado expressamente, nos termos do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, citados e transcritos anteriormente.

Por fim, quanto à possibilidade do enquadramento no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como acertadamente restou consignado no voto condutor do Acórdão recorrido, que “(...) com a dificuldade expressa pelo julgador de piso em enquadrar o frete tratado nestes autos em uma das categorias permitidas na lei de regência (incisos I, II ou IX do art. 3º), pois não se comunga do entendimento que a remessa de mercadoria para armazém geral em cidade portuária (no caso o Porto de Santos), constitua propriamente um frete de venda”, isso, mesmo que tivesse eventualmente sido comprovada nos autos a assunção de tais despesas de transporte integralmente custeadas pela Contribuinte.

Ante ao acima exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.”

O §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 expressamente veda o creditamento vinculado às receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, que é o caso dos autos.

Conforme exposto acima, este crédito é vedado pelo §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, ou seja, é vedada a tomada de créditos vinculados a receitas de exportação de mercadorias adquiridas para venda com o fim específico de exportação.

Dos fretes na remessa de mercadorias com fim específico de exportação

A recorrente pleiteia o crédito com base no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, afirmando que o crédito do frete não deve seguir os critérios de apuração sobre a remessa de mercadoria.

Por sua vez, a DRJ considerou que a recorrente não discriminou as referidas operações, conforme o excerto abaixo:

“57. Quanto a eventuais fretes na venda de mercadorias à Empresa Comercial Exportadora, o contribuinte não discriminou tais operações, sem o que não é possível elaborar um juízo de valor, visto que não consta do Termo de Verificação Fiscal, remissão a essa matéria.”

Quanto a este fundamento, nada mencionou a recorrente em sua peça recursal, não tendo havido dialeticidade recursal em relação ao fundamento da decisão recorrida.

De fato, não há no TVF menção expressa à glosa de remessa de mercadorias com o fim específico, à exceção da glosa para formação de lote de exportação, já apreciada anteriormente.

Destarte, não conheço desta alegação.

Diante do exposto, voto conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, para dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre os fretes de aquisição, com suspensão, de soja utilizada como insumo.

Assinado Digitalmente

PAULO GUILHERME DEROULEDE