



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17830.720221/2022-41
ACÓRDÃO	3401-014.536 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	BRF S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/10/2017 a 31/12/2017

DIREITO AO CRÉDITO. NECESSIDADE DE CONSTITUIR PROVA.

Em processos de compensação, restituição e ressarcimento, o ônus da prova é do contribuinte. Assim não procedendo descabe reversão de glosas ou ressarcimento.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 188.

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

OVOS REVENDA. CRÉDITO PRESUMIDO.

O contribuinte faz jus ao crédito presumido dos ovos adquiridos e utilizados

na sua respectiva produção.

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU AO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero ou monofásicos (art. 2º e 3º das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003).

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

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

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

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

O “KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO” descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação

fiscal individual, porque o item “BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD” se refere a sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, a uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. Assim, “CHESTER INTEIRO ELAB (CHT)”, com os temperos que fazem parte deste produto, classifica-se na posição 1602.32.00, e a sacola térmica, na posição 4202.92.00.

CARNE. CLASSIFICAÇÃO.

Em se tratando de carne, a correta classificação fiscal das mercadorias segundo a NCM não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo que toda a carne temperada, exceto se apenas com sal, deve ser classificada no Capítulo 16.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, acolher parcialmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA – Relator

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto [a] integral), Mateus Soares de Oliveira (Relator), Laura Baptista Borges, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda.

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pelo contribuinte, sustentando, basicamente, omissões no julgado recorrido, conforme rubricas a seguir:

- a) Este processo administrativo tem origem no auto de infração lavrado a cobrança da Contribuição ao PIS e COFINS referentes aos meses do 4º trimestre de 2017, acrescidos de multa de ofício e juros de mora. A autuação glosou créditos das referidas contribuições e, por via de consequência, resultou na não-homologação de PER/DCOMPs transmitidas pela Embargante para a compensação de débitos com os créditos glosados.

17830.720221/2022-41- Auto de Infração- glosa do PIS e da COFINS.
10983.909696/2021-10- Pedido de ressarcimento e de compensação. PIS.
10983.909695/2021-67- Pedido de ressarcimento e de compensação. COFINS.

- b) Dos tópicos do Recurso Voluntário, a Embargante entendeu haver omissões e contradições nos citados abaixo:
- (i) E.1. Da multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas;
 - (ii) D.2.2. Carnes Temperadas
 - (iii) C.2.9. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a serviços de outras naturezas;
 - (iv) C.2.7. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados à diária e serviços de inspeção;
 - (v) B.5. Créditos calculados sobre despesas com imóvel utilizado para armazenagem;
 - (vi) C.3. A possibilidade de apropriação de crédito com serviços de industrialização;
 - (vii) C.4. A possibilidade de apropriação de crédito com serviços de frete independentemente do produto transportado; I -

Houve admissão parcial dos embargos, consoante r. despacho, nos termos que se seguem:

CRÉDITOS – SERVIÇOS DE OUTRA NATUREZA

a) A alegação da embargante é de que o procedimento fiscal foi precário ao não fundamentar as glosas de diversos serviços lançados como insumos, e considerados, pelo Fisco, inaptos à concessão de crédito por não terem sido aplicados na atividade operacional da empresa.

Segundo afirma, elaborou uma tabela demonstrando a aplicação destes serviços e requereu a declaração de improcedência das conclusões a que chegaram as autoridades fiscais, por ausência de fundamentação, mas o acórdão nada disse a respeito.

É verdade que recurso voluntário contemplou esse assunto (e-folhas 3039 a 3043), e também é verdade que o acórdão não se pronunciou a respeito.

Com razão a embargante nesse particular.

7.9- A POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATRELADOS A FRETE INDEPENDENTEMENTE DO PRODUTO TRANSPORTADO

Neste ponto, como dito à inicial, a embargante refere-se à Súmula CARF nº 188, que reconhece o direito ao aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas Contribuições.

A Súmula a que fez referência entrou em vigor no dia 27 de junho do ano de 2024 e acórdão data do dia 20 de agosto do mesmo ano; portanto, a Súmula é anterior a data de prolação da decisão.

Contudo, observa-se que os fundamentos da decisão estão de acordo com o enunciado da Súmula, senão vejamos.

7.9- A POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATRELADOS A FRETE INDEPENDENTEMENTE DO PRODUTO TRANSPORTADO

Conforme se infere do TVF, a Autoridade Fiscal pretende conferir aos fretes o mesmo tratamento conferido aos próprios produtos transportados.

Ora, a contratação de frete representa operação comercial travada diretamente com a transportadora, cuja receita será tributada pelo PIS e pela COFINS independentemente do insumo transportado. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (pago ao distribuidor) e do frete (pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria, como fez a Autoridade Fiscal ao fundamentar o lançamento tributário nos presentes autos.

A parte dispositiva do voto, esta sim, parece não ter feito referência à reversão desta específica glosa.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, tendo sido revertidas, por unanimidade de votos, as glosas relativas a créditos extemporâneos, créditos presumidos previstos no artigo 55, da Lei nº 12.350, 2010, fretes de exportação e despesas portuárias, locação de uniformes de trabalho, despesas com locação de empilhadeiras e omissão de receitas financeiras decorrentes de depósito judicial e, por maioria de votos, revertidas as glosas com crossdocking e pallets; vencida a Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio que votou por mantê-las. Mantidas, por unanimidade, as demais glosas.

E a ementa do voto revela-se obscura.

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.

E conclui:

Acolho em parte os embargados de declaração, apenas para que o acórdão seja integrado, nos termos deste despacho, em relação aos itens:

C.2.9. Possibilidade de Apropriação de Créditos Atrelados a Serviços de Outras Naturezas.

C.4. A Possibilidade de Apropriação de Crédito com Serviços de Industrialização

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DO CONHECIMENTO.

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2 DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE SERVIÇOS DE OUTRAS NATUREZA.

No tocante ao item admitido como suposta omissão e referente ao direito a tomada de crédito de frete sobre produtos com não onerados tributariamente, assiste parcial razão ao recorrente. Embora conste na própria ementa e na fundamentação do voto o entendimento direcionado para a reversão da glosa, não se verifica prejuízos em tornar a decisão mais clara neste sentido.

Em razão disto, deve-se constar na redação da ementa, a própria Súmula 188. E no próprio dispositivo também.

Súmula CARF nº 188- Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

Portanto, merece provimento, com efeitos infringentes, haja vista que não constou no dispositivo este tema de forma clara.

Em relação ao Crossdocking, Pallets e Despesas Portuárias, assim restou consignado, tanto no corpo da fundamentação (itens 11 e 12), quanto no dispositivo do Acórdão recorrido (itens 3 e 4):

3- CROSSDOCKING e PALLETS.

(11- CROSSDOCKING e PALLETS. Merece reforma a decisão recorrida. Estas matérias já são um tanto quanto pacificadas, inclusive por este relator em julgados de casos similares. Não há como a empresa desenvolver suas respectivas atividades e manter o grau de qualidade dos produtos sem submeter-se a logística apropriada, com veículos especiais e armazenamento específico, seja nos terminais, quanto no próprio transporte e transbordo. A propósito, em excelente voto e deste mesmo contribuinte, o Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, em sede do Acórdão nº 3201-005.724 assim se pronunciou:

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para movimentar cargas de pequenas dimensões; ii) o fato de tais pallets serem muitas vezes descartados, não mais retornando para o estabelecimento da Recorrente. Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

MATERIAL DE EMBALAGEM. AQUISIÇÃO DE “PALLETS” DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO “STRETCH”. INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO RECONHECIDO. (...) No segmento de laticínios, a paletização - que envolve o acondicionamento no “pallet”, plástico de coberto e colocação do filme “stretch” - não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem do produto no estabelecimento industrial. Decorre ainda de normas de controle sanitário na área de alimentos (Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997), que exigem o acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1). Tratando-se, assim, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias, deve ser reconhecido o direito ao crédito. CARF, Acórdão 3802-001.619, Data 28/02/13.

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS Os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. Acórdão nº 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91 Data 27/09/2017. As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade”. Do exposto, voto por reformar a r. decisão neste ponto).

4- FRETE EXPORTAÇÃO E DESPESAS PORTUÁRIAS

(12- FRETE EXPORTAÇÃO E DESPESAS PORTUÁRIAS. As despesas com fretes para fins de exportação até o porto, nada mais representam do que custos com fretes de vendas, motivo pelo qual seus custos devem conferir o direito ao contribuinte de creditar-se dos mesmos, sendo que a mesma regra aplica-se aos locais apropriados para fins de armazenamento dos produtos, até mesmo porque se tratam de alimentos.

Importante consignar que o frete na operação de venda deste tipo de negócio é essencial e relevante para o desenvolvimento das atividades da empresa, posto que se tratam de alimentos que, por sua vez, necessitam de transporte em veículos adequados para tal finalidade.

E o mesmo se diga em relação ao armazenamento, até mesmo porque necessitam de locais apropriados para este tipo de alimento, fato que, inclusive, faz com que estas empresas tenham gastos diferenciados (mais altos) em terminais de armazenamento por força da estrutura utilizada para manutenção da qualidade destes produtos).

Em relação ao material de EPI, especificamente aos uniformes, suscitados pelo recorrente, ouve clara menção e o respectivo deferimento para que a glosa fosse revertida, conforme item 13 da fundamentação e 5 do dispositivo.

13- CRÉDITOS RELACIONADOS A DESPESAS COM LOCAÇÃO DE UNIFORMES DE TRABALHO e DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS.

Merece provimento este pleito recursal, posto que os dispêndios com locação também são aptos a gerar o crédito nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e que basta a comprovação de relevância e essencialidade do produto utilizado, já reconhecida pela Fiscalização, cai por terra a glosa fiscal também neste ponto.

5- CRÉDITOS RELACIONADOS A DESPESAS COM LOCAÇÃO DE UNIFORMES DE TRABALHO e DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS.

No item 104 de seu Embargos Declaratórios, elenca os serviços a que o r. acórdão teria sido omissa, no tocante aos créditos decorrentes das despesas inerentes as 'outras despesas'.

- a) SERVICO CONTAINER HANDLING EXPORTACAO.
- b) SERV MONITORAMENTO ENERGIA PORTUARIA.
- c) SERVICO TRANSPORTES PORTA CONTAINER.
- d) SERVICO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA.
- e) SERV DESOVA E OVA (ZONA PRIMARIA) IMPORT.
- f) SERVICO TRANSPORTE COLETA, SERV CAMINHÃO CACAMBA P/ TRANSP CASCALHO; SERVICO RETIRADA DE CACAMBA.

- g) SERV AGRO COLETA E TRANSP DE ANALISES.
- h) SERVICO GUINDASTE 14 TON; SERVICO
- i) GUINDASTE 7 TON; SERVICO GUINDASTE 25 TON; SERVICO GUINDASTE 40 TON; SERVICO GUINDASTE 60 TON; SERVICO GUINDASTE 30 TON; SERVICO DE POLIGUINDASTE.
- j) SERVICO VERIFICACAO HALAL.
- k) SERVICO LOCACAO CAMINHAO HIDROJATO; SERVICO CAMINHAO MUNCK; SERVICO LOCACAO DE MAQUINA ESTEIRA; SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA.
- l) SERV LAV DESINF CAM TRUCK TRANS SUINOS.
- m) SERV DISTRIBUICAO CAL.
- n) SERV. ATRELADOS A EPI.
- o) SERVICO DE TRANSPORTE DE OVOS.
- p) SERVICO CAMINHAO TRUCK.

Em seu recurso voluntário, a recorrente destaca a menção da fiscalização externada as fls. 1504 do Relatório Fiscal, com destaque ao item 4.3.1.3.3.1 (Aquisições de Serviços não Considerados Insumos), no qual consta uma relação de itens não considerados pela fiscalização.

Com base nisso, a embargante entendeu que houve omissão ao Acórdão Recorrido na rubrica do Recurso Voluntário que pugnou pela reforma do entendimento da fiscalização.

O primeiro ponto que este relator recorre é a fundamentação da glosa em relação os itens mencionados, mantida pela fiscalização. Encontra-se as fls. 1504 a 1514. Não há uma única acusação de falta de provas. A recusa do reconhecimento se deve ao entendimento de não considerar tais itens como insumos.

Neste ponto, cabe parcial razão ao embargante, haja vista que, conforme já demonstrado, grande parte da relação presente no item 104 dos embargos já foi reconhecida na decisão recorrida, com plena reversão da glosa. Seja na fundamentação, como no próprio dispositivo.

Por isso, acolhe-se os presentes embargos, com efeitos infringentes, para que sejam revertidas as seguintes glosas:

- a) SERVICO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA.
- b) SERVICO TRANSPORTE COLETA, SERV CAMINHÃO CACAMBA P/ TRANSP CASCALHO; SERVICO RETIRADA DE CACAMBA.
- c) SERV AGRO COLETA E TRANSP DE ANALISES.
- d) SERVICO GUINDASTE 14 TON; SERVICO

- e) GUINDASTE 7 TON; SERVICO GUINDASTE 25 TON; SERVICO GUINDASTE 40 TON; SERVICO GUINDASTE 60 TON; SERVICO GUINDASTE 30 TON; SERVICO DE POLIGUINDASTE.
- f) SERVICO LOCACAO CAMINHAO HIDROJAISTO; SERVICO CAMINHAO MUNCK;
- g) SERVICO LOCACAO DE MAQUINA ESTEIRA;
- h) SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA.
- i) SERV LAV DESINF CAM TRUCK TRANS SUINOS.
- j) SERVICO DE TRANSPORTE DE OVOS.
- k) SERVICO CAMINHAO TRUCK.

3 DO DISPOSITIVO.

Isto posto, acolho parcialmente os embargos, com efeitos infringentes, nos termos que se seguem:

- 3.1- Que a seja alterada a redação da ementa em relação a Súmula 188 nos termos que se seguem:

FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. 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 a COFINS não cumulativa, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

- 3.2- Que passe a constar no dispositivo o reconhecimento ao direito do crédito nos termos da Súmula 188 do CARF;
- 3.3- Em relação os produtos e peças utilizados em 'demais despesas', cabe reconhecimento de crédito, para que sejam incluídos os seguintes itens:

- a) SERVICO TRANSPORTE COLETA, SERV CAMINHÃO CACAMBA P/ TRANSP CASCALHO; SERVICO RETIRADA DE CACAMBA.
- b) SERV AGRO COLETA E TRANSP DE ANALISES.
- c) SERVICO GUINDASTE 14 TON; SERVICO.
- d) GUINDASTE 7 TON; SERVICO GUINDASTE 25 TON; SERVICO GUINDASTE 40 TON; SERVICO GUINDASTE 60 TON; SERVICO GUINDASTE 30 TON; SERVICO DE POLIGUINDASTE.
- e) SERVICO LOCACAO CAMINHAO HIDROJAISTO;

- f) SERVIÇO CAMINHÃO MUNCK;
- g) SERVIÇO LOCAÇÃO DE MÁQUINA ESTEIRA;
- h) SERVIÇO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELÉTRICA.
- i) SERVIÇO LAVAGEM DESINFECÇÃO COM CAMIONETAS TRANSPORTADORAS DE SUÍNOS.
- j) SERVIÇO DE TRANSPORTE DE OVOS.

É como voto.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA