



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.721068/2019-08
ACÓRDÃO	9303-017.035 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	JBS AVES LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA PARCIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS INDEPENDENTES E SUFICIENTES.

Ainda que o acórdão recorrido tenha adotado duplo fundamento, não se trata de fundamento autônomo suficiente para a negativa do direito postulado, posto que qualquer um dos incisos (II ou IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), se aplicados individualmente, são bastantes para o reconhecimento do direito postulado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REQUISITOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 231.

A necessidade de retificação de declarações para fins de aproveitamento extemporâneo do crédito de PIS e COFINS restou pacificada neste Conselho, recentemente, com a edição da Súmula CARF nº 231: “O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.”

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. SÚMULA CARF Nº 235.

Nos termos do art. 118, § 3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada

posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, aplica-se a Súmula CARF nº 235: “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.”

CRÉDITOS. DESPESAS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos na exportação não ensejam a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, tampouco como frete de venda e armazenagem, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencida a relatora, Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, que votou pelo não conhecimento, para no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento parcial, restrito a despesas qualificáveis como armazenagem. Designada para redigir o voto vencedor em relação ao conhecimento a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em face do Acórdão nº 3401-012.407, de 26/09/2023, cuja ementa e dispositivo de decisão são os seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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, conforme decidido no REsp n. 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente o recurso voluntário. Na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento nos seguintes termos: A) Por maioria de votos, (i) em conceder créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade; e (ii) em reverter as glosas de créditos nas operações de frete na aquisição de insumos com alíquota zero, com suspensão ou de apuração de crédito presumido e nas operações de frete de venda de insumo entre empresas do mesmo grupo, vencido do Conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho; e (iii) nas operações de frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os Conselheiros Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Marcos Roberto da Silva, que negavam provimento neste tópico; (iv) rever ter as glosas relacionadas a serviços com taxas vinculados à emissão da certificação Halal, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva; B) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas de créditos relacionados a: (v) estrados/pallets; (vi) Materiais de EPI – luvas, botas, capacetes, calças térmicas e máscaras; (vii) soda cáustica e hipoclorito de sódio utilizados como materiais de laboratório/tratamento de água; (viii) folha de papel ondulada, papel creponado, papel kraft, papel ondulado pisani duplo, à bandeja de papelão para 30 ovos e toalha de papel; (ix) operações de frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração; (x) serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen; (xi) Serviços de Caminhões Munck e Guindaste; (xii) crédito da energia elétrica calculado com base no valor da energia elétrica consumida; (xiii) secador de farinha, sistema de flotação, arco de desinfecção e sistema de centrifugação. Também por unanimidade de votos, em reconhecer a incidência da taxa Selic sobre o crédito pleiteado a partir da mora da Fazenda Pública, configurada após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência em relação às seguintes matérias: créditos de PIS/COFINS - créditos extemporâneos requisitos; estrados/pallets; embalagens utilizadas na alimentação de aves; transporte entre estabelecimentos de insumos ou produtos em elaboração; créditos de fretes de venda e armazenagem e créditos referentes a máquinas e equipamentos.

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2516/2535 deu seguimento parcial ao recurso, em relação às matérias: créditos de PIS/COFINS - créditos extemporâneos requisitos; estrados/pallets; e transporte entre estabelecimentos de insumos ou produtos em elaboração.

Mas rejeitou os paradigmas nº 3302-002.025; 3302-003.188; 3801-002.668; 3403-002.477, à vista do art. 118, §12, inciso II, do RICARF/2023:

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

[...]

II - que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente;

Assim, em síntese, a análise do recurso fazendário foi delimitada dessa forma:

Divergência e paradigmas	Seguimento pelo Despacho Admissibilidade
<p>Créditos de Pis/COFINS. Créditos Extemporâneos. Requisitos</p> <p>Paradigma nº 3302-003.189</p>	<p>** Admitido seguimento:</p> <p>O acórdão recorrido decidiu que, para se apropriar de créditos de PIS/COFINS extemporâneos, não seria necessário retificar os Dacons's, desde que restasse comprovada a existência do crédito e que não teria sido já utilizado.</p> <p>Já o paradigma consignou que: "O aproveitamento de créditos extemporâneo no Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal, que exigem, dentre outros, a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados no Demonstrativo original."</p>
<p>Créditos de PIS/COFINS. Estrados/Pallets</p> <p>Paradigmas nº 9303-007.111 e 9303-009.310</p>	<p>** Admitido seguimento:</p> <p>A matéria é bem conhecida, e as decisões comparadas efetivamente divergem na interpretação da legislação tributária. Segundo o acórdão recorrido: a recorrente cumpriu com o seu ônus probatório em demonstrar que os bens em questão são essenciais e relevantes ao processo produtivo, inclusive para fins de cumprimento de</p>

Divergência e paradigmas	Seguimento pelo Despacho Admissibilidade
	<p>regras sanitárias e técnicas. Portanto, necessária a reversão a glosa neste item.</p> <p>Já para os paradigmas: “A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.” E, “Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.”</p>
<p>Créditos de Pis/COFINS. Embalagens Utilizadas na Alimentação de Aves</p> <p>Paradigma nº 9303-007.845</p>	<p>*** Negado seguimento:</p> <p>Não se verifica a pretendida divergência, pois as decisões comparadas apreciam insumos diferentes. No paradigma, trata-se de embalagens de transporte do produto acabado, enquanto no recorrido se trata de embalagens usadas durante o processo produtivo, conforme transcrito.</p> <p>O fundamento para negar provimento às embalagens de transporte de produtos acabados é justamente a consideração de já se ter finalizado o processo produtivo, o que distingue fundamentalmente o paradigma do caso tratado no presente processo. Assim, não resta demonstrada a divergência.</p>
<p>Crédito de Pis/COFINS. Transporte Entre Estabelecimentos de Insumos ou Produtos em Elaboração</p> <p>Paradigma nº 3401-01.692</p>	<p>** Admitido seguimento:</p> <p>(...) as decisões comparadas dão entendimentos divergentes quanto aos serviços de fretes vinculados a transferências de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma empresa.</p> <p>Embora o paradigma tenha sido prolatado em 14/02/2012, sendo anterior à decisão vinculante do STJ no REsp 1.221.170/PR, de 22/02/2018, que estabeleceu o direito de crédito para insumos essenciais/relevantes, tal fato por si só não o afasta como paradigma, pois é controverso o alcance do REsp no que tange aos insumos em foco.</p>
<p>Créditos de Pis/COFINS. Fretes de Venda e Armazenagem</p> <p>Paradigma nº 9303-008.028</p>	<p>*** Negado seguimento:</p> <p>Conforme se verifica, o paradigma apenas trata de despesas logísticas na exportação, para as quais o recorrido também negou provimento. O provimento, no recorrido, foi quanto a determinadas despesas na importação, compondo o</p>

Divergência e paradigmas	Seguimento pelo Despacho Admissibilidade
	<p>custo de aquisição da mercadoria. Ora, o fundamento para cada uma dessas despesas é distinto, porquanto na importação se verifica a inclusão das despesas como custo de aquisição da mercadoria, enquanto na exportação se verifica a abrangência do conceito produção e os fretes de venda do inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.</p> <p>Assim, por tratarem de matérias distintas, as decisões comparadas não instauram divergência.</p>
<p>Créditos de Pis/COFINS. Créditos Referentes a Máquinas e Equipamentos</p> <p>Paradigma nº 3401-006.213</p>	<p>*** Negado Seguimento:</p> <p>As decisões comparadas apreciam insumos muito diferentes. O fundamento do paradigma para desaprovar algumas rubricas contabilizadas como “aluguel de máquinas e equipamentos” foi o fato de terem, alguns, descrição genérica e sem esclarecimento de sua função, enquanto outras descrições seriam, a seu critério, desassociadas da produção.</p> <p>No acórdão recorrido, por outro lado, tratou-se de equipamentos bem especificados e considerados pertencentes ao processo produtivo. Não houve qualquer máquina ou equipamento com função semelhante no paradigma.</p> <p>Assim, por diferenciarem-se quanto aos fundamentos usados para sustentação das conclusões, e por tratarem de dispêndios diferentes, as decisões comparadas não instauram divergência.</p>

Não foi proposto Agravo pela Fazenda Nacional.

Em contrarrazões, o Contribuinte sustenta o não conhecimento do Recurso Especial por ausência de divergência quanto às matérias relacionadas ao direito aos créditos integrais de PIS/COFINS sobre os dispêndios com estrados/pallets, transporte entre estabelecimentos de insumos ou produtos em elaboração, e créditos extemporâneos; eis que as matérias se encontram pacificadas no âmbito do CARF.

E que seja negado provimento integral ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter a reversão das glosas de créditos apurados sobre estrados/pallets, transporte entre estabelecimentos de insumos ou produtos em elaboração, e créditos extemporâneos.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte suscita divergência em relação às seguintes matérias: uniformes e lavagem de uniformes; materiais de laboratório e produtos para tratamento de água; serviços de

retroescavadeiras; frete de venda e armazenagem - despesas na exportação e importação; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e taxas e exames médicos.

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2815/2838 deu seguimento parcial apenas em relação ao direito ao creditamento sobre as despesas de recebimento, armazenagem e embarque de mercadoria para exportação com fulcro no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Então, em suma, a análise do Recurso Especial do Contribuinte está delimitada dessa forma:

Divergência e paradigmas	Seguimento pelo Despacho Admissibilidade
<p>Uniformes e lavagem de uniformes Paradigmas nº 9303-013.995 e 3402-011.156</p>	<p>*** Negado seguimento:</p> <p>Óbice intransponível para o reconhecimento de dissídio interpretativo, os acórdãos indicados como paradigma laboraram em casos concretos em que a indumentária era decorrente de normas legais. A decisão recorrida, no entanto, salientou que o recorrente não comprovou a subsunção dos uniformes no conceito de insumo. A impossibilidade de comparação entre os arestos estende-se à lavagem dos uniformes.</p>
<p>Materiais de laboratório e Produtos para tratamento de água Paradigmas nº 3201-009.439 e 3201-009.980</p>	<p>*** Negado seguimento:</p> <p>Os processos produtivos sobre os quais se debruçaram os acórdãos paragonados (indústria de processamento de carnes de aves X indústria química de terceira geração e usina de açúcar e álcool) são tão díspares que a comparação entre eles se torna impossível.</p> <p>A par desse óbice intransponível, destaca-se que o Acórdão nº 3201-009.439, em linha com a decisão recorrida, só admitiria o creditamento desde que devidamente comprovado.</p>
<p>Serviços de retroescavadeiras Paradigma nº 9303-005.678</p>	<p>*** Negado seguimento:</p> <p>A par do óbice intransponível da dessemelhança entre os processos produtivos (indústria de processamento de carnes de aves x produção de ovos férteis, pintos de um dia, fabricação de ração e exportação de ovos férteis e pintos de um dia), o fato é que a decisão indicada como paradigma não se pronunciou sobre a matéria da divergência – gastos com serviços prestados por retroescavadeira. Cuidou, isso sim, do direito ao creditamento sobre os gastos com a manutenção de diversos equipamentos, entre eles, de</p>

Divergência e paradigmas	Seguimento pelo Despacho Admissibilidade
	retroescavadeira.
<p>Frete de venda e armazenagem - Despesas na exportação e importação</p> <p>Paradigmas nº 3301-007.506 e 3201-006.374</p>	<p>** Admitido seguimento quanto às operações de exportação e afastado o paradigma nº 3301-007.506:</p> <p>(...) do confronto da decisão recorrida com o Acórdão nº 3201-006.374 emerge Divergência Jurisprudencial de interpretação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre as despesas relativas à atividade logística e portuária (recebimento, armazenagem e embarque). Enquanto a decisão recorrida rechaçou a possibilidade de creditamento – tanto enquanto insumo como enquanto despesa de armazenagem e frete na operação de venda -, o Acórdão indicado como paradigma considerou possível incluir as rubricas recebimento, armazenagem e embarque de mercadoria há hipótese autorizativa do creditamento.</p> <p>Divergência Jurisprudencial quanto ao direito ao creditamento sobre as despesas de recebimento, armazenagem e embarque de mercadoria para exportação com fulcro no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, comprovada.</p>
<p>Bens não sujeitos ao pagamento das contribuições</p> <p>Paradigma nº 9303-009.736</p>	<p>** Negado seguimento:</p> <p>Cotejando os arestos confrontados, fica evidente a impossibilidade de extração da divergência jurisprudencial suscitada, já que as decisões comungaram do entendimento de que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dão direito a créditos.</p>
<p>Taxas e exames médicos</p> <p>Paradigma nº 1201-003.946</p>	<p>*** Negado seguimento:</p> <p>Matéria não prequestionada, fato que inviabiliza seu reexame pela CSRF.</p>

Proposto o Agravo, o r. Despacho de e-fls. 2890/2911 rejeitou-o.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer a manutenção do acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte são tempestivos e atendem aos pressupostos legais de interposição. Passa-se à análise.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**Créditos de PIS/COFINS. Créditos Extemporâneos. Requisitos**

O acórdão recorrido decidiu que, para se apropriar de créditos de PIS/COFINS extemporâneos, não seria necessário retificar os Dacon's, desde que restasse comprovada a existência do crédito e que não teria sido já utilizado:

Ora, trata-se de assunto já enfrentado por esta Turma em diversas oportunidades, ainda que as mudanças de composição possam ter afetado o entendimento dominante. Diante disso, cabe reforçar meu posicionamento no sentido de que os créditos extemporâneos são passíveis de reconhecimento e utilização, independentemente da realização de ajuste na escrituração pelo contribuinte, bastando que os requisitos legais de fruição do crédito, em relação a sua natureza, certeza e liquidez, estejam presentes.

Isso se deve ao fato de que todas as restrições à fruição desse tipo de crédito não derivam de lei, que impõe como único óbice o prazo prescricional de 5 anos. As demais exigências e limitações advêm de norma infralegal produzidas pela própria Administração Tributária, o que sequer poderia ser feito.

Diante disso, e sendo esta a única razão que levou à glosa desses dispêndios, voto pela sua reversão.

Por sua vez, a DRJ sobre o tema assim se manifestou:

32. Portanto, o contribuinte pode utilizar o crédito extemporâneo, desde que o reconheça no próprio período de apuração, efetuando as correções necessárias nos DACON e nas DCTF. Tanto isto é verdade que a IN/RFB nº 1.015, de 2010, previa este procedimento:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

33. Com a extinção do DACON sobreveio a EFD- Contribuições que, de fato, prevê a possibilidade de reconhecimento de crédito extemporâneo, como pugna a defesa, entretanto, desde que haja a substituição da EFD relativa ao período de apuração dos créditos, conforme IN-RFB nº 1252/2012: (...)

Em sentido contrário, o paradigma encampa a tese fazendária de que a retificação das declarações é necessária:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal, que exigem, dentre outros, a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados no Demonstrativo original.

(...)

“Tal como relatado alhures, a Recorrente contesta a glosa dos créditos extemporâneos, realizada única e exclusivamente pelo fato de os DACON referentes aos períodos/competências anteriores ao objeto do pedido não terem sido retificados.

A esse respeito, creio os Auditores Fiscais responsáveis pelo procedimento tenham sido muito felizes ao abordar a questão. Transcrevo excerto contido no Relatório Fiscal.

Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer à determinação da legislação de regência da matéria, que impõe que os créditos sejam distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno, tributadas ou não, ou de exportação, sendo que somente esses últimos podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios. Além disso, visa facilitar o controle e utilização dos créditos para dedução das contribuições devidas, compensação de débitos próprios ou o ressarcimento em espécie.

Com efeito, embora o apego ao formalismo exacerbado seja procedimento há muito confrontado nas decisões tomadas no âmbito deste Conselho, é fato que as formalidades exigidas pelo Fisco são, em grande parte, destinadas à formulação de mecanismos de controle da regularidade do procedimento empregado na extinção do crédito tributária devidos pelo Administrado.

(...)

E não há nenhuma objeção ao reconhecimento do direito alegado pela Parte, fundamentado na previsão contida no artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/03 e no artigo 1o, do Decreto nº 20.910/32. O que se exige é que se sejam observadas as formalidades definidas na legislação como instrumento de controle da apuração e utilização dos créditos escriturados, sob pena de restar o Fisco obrigado a revisar e uma enorme quantidade de informações a cada situação na qual o administrado age em desacordo com as regras estabelecidas.

O argumento de que somente em momento posterior passou a existir informação incorreta a ser retificada é absolutamente despropositado. Era exatamente em momento posterior que as informações deveriam ter sido retificadas.

Dessa forma, está comprovada a divergência jurisprudencial, pois o acórdão paradigma considera que não se trata de mera formalidade a necessidade de retificação da DACON e da DCTF para fins de aproveitamento extemporâneo do crédito, ao passo que o acórdão recorrido entende pela desnecessidade de retificação.

Logo, voto por conhecer do recurso nesta matéria.

Créditos de Pis/COFINS. Estrados/Pallets

Na origem, a glosa decorreu do fato de os dispêndios se referirem a “embalagens para transporte”, como se observa no relatório fiscal:

- Produto de Embalagem não Utilizado em Produto de Venda. Sem Previsão Legal. Somente são passíveis de ressarcimento os créditos relativos a entradas de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre, conforme apresentado na IN 900 SRF no seu Artigo 21 inciso 3. Portanto não foram considerados como créditos, por essa fiscalização, os valores referentes aos insumos classificados como embalagens, mas não aplicados como invólucros do produto acabado. As embalagens utilizadas no transporte e ou acondicionamento de matéria prima, não foram considerados por não atenderem aos preceitos apresentados na referida IN e demais atualizações e as glosas feitas estão demonstradas no ANEXO IV A.

A decisão recorrida reverteu as glosas, com as seguintes razões:

A recorrente defende que tais dispêndios se caracterizam como insumos na medida em que possuem utilidades específicas em seu processo produtivo e as aponta em laudo técnico, no qual esses itens são indicados para utilização em armazenagem de ração, com o objetivo evitar problemas com umidade e acesso de roedores, bem como são utilizados para a armazenagem de matéria-prima a granel.

Acrescenta que, segundo as boas práticas aplicadas no processo produtivo, regulamentadas pelo MAPA (IN nº 4, de 2007), empresas produtoras de rações devem possuir eficiente controle de qualidade dos ingredientes disponíveis para elaboração que garanta a qualidade da ração produzida, sendo necessário

constante monitoramento na qualidade dos ingredientes que compõem a ração e no processo de produção.

A recorrente explica que, da mesma forma, estrados e pallets são utilizados no processo produtivo na linha de marinados, com vistas a atender regulamentos técnicos e determinações da Anvisa e do MAPA, a exemplo da Resolução MAPA n. 216/2004.

Do exposto, entendo que a recorrente cumpriu com o seu ônus probatório em demonstrar que os bens em questão são essenciais e relevantes ao processo produtivo, inclusive para fins de cumprimento de regras sanitárias e técnicas. Portanto, necessária a reversão a glosa neste item.

A natureza dos dispêndios como embalagens para transporte é incontroversa.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso, houve edição de Súmula CARF nº 235 após a interposição do Recurso Especial:

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.

Assim, a decisão recorrida vai ao encontro da Súmula CARF nº 235, motivo pelo qual o apelo recursal não comporta conhecimento neste ponto.

Crédito de PIS/COFINS. Transporte entre estabelecimentos de insumos ou produtos em elaboração

O acórdão recorrido consignou que reverteu as glosas dos seguintes tipos de fretes de COMPRAS:

Transporte de bens adquiridos sem a incidência de PIS/COFINS

Independente de os produtos adquiridos estarem sujeitos a alíquota zero ou suspensão das Contribuições, fato é que o frete para o transporte desses insumos não segue a mesma regra e, portanto, é tributado. Diante disso, não só os

critérios da essencialidade e relevância restam atendidos, como se impera a necessidade de respeitar o princípio da não-cumulatividade.

Transporte de bens passíveis de apuração de crédito presumido

Apesar de, para efeitos do imposto de renda, o frete fazer parte do custo de aquisição do insumo, para efeitos de incidência das Contribuições e, especialmente, para fins de aplicação da técnica da não cumulatividade, ele pode e deve ser tratado como um serviço independente, passível de gerar crédito caso seja possível sua caracterização como insumo da produção, e caso sejam cumpridos os demais requisitos legais.

Destarte, revento a glosa relativa ao frete na aquisição de insumos da produção passíveis de apuração de crédito presumido das Contribuições, desde que tenha havido a incidência das Contribuições sobre esse serviço.

Transporte de produtos entre os estabelecimentos

Ainda no tocante ao frete, foram glosados todos os conhecimentos de transporte em que a recorrente não constava como remetente, destinatária, emitente ou participante da mercadoria, o que caracterizaria mera transferência de mercadorias, e, portanto, não geraria direito ao crédito de PIS e Cofins no entendimento da fiscalização.

Em sua manifestação de inconformidade, a ora recorrente alega que os conhecimentos de transporte glosados a esse título se referem a operações de aquisições de insumos das empresas Macedo Agroindustrial Ltda. e Seara Alimentos Ltda, emissoras dos CTE's, em cada respectivo caso, que subcontrataram transportadoras para realizar a entrega das mercadorias.

A DRJ, ao enfrentar os argumentos comprova o alegado pela recorrente, mas nega o direito ao crédito por concluir que tais vendas estariam sujeitas à alíquota zero ou se trataria de situações não abarcadas por previsão legal.

Avaliando o Anexo IV B – Glosa Frete Compras, verificamos que as glosas referentes a este item derivam de quatro situações diferentes, a saber: (1) frete na aquisição de insumos com alíquota zero ou com suspensão; (2) frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração; (3) frete entre estabelecimentos de produtos acabados; e (4) frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de insumos.

Considerando que a possibilidade de creditamento de frete na aquisição de insumos não tributados já tenha sido enfrentada e que resta pacificado neste Conselho a possibilidade de creditamento sobre frete de insumos e de produtos em elaboração, resta apenas enfrentar as duas outras situações aventadas.

Em relação ao frete de produtos acabados, ainda que exista posicionamentos divergentes, prevalece até então nesta turma o entendimento de que há direito a crédito, visto que se trata de dispêndios com transporte e que visam o deslocamento do produto de seu local de produção até o consumidor, sendo,

portanto, uma questão de escoamento. Pouco importa se o frete é realizado de forma direta ou indireta aos clientes, cabendo o direito a crédito por se tratar de despesas necessárias, em última análise, à venda.

Em muitos setores, ter o produto disponível e logisticamente acessível ao cliente é fator decisivo para a venda, de forma que o momento de ocorrência do gasto não o descaracteriza como despesa de venda, visto que se trata de mera decisão comercial da empresa para melhor atender o mercado e garantir a fluidez de suas operações. No caso dos autos, em que a recorrente é indústria alimentícia e que, portanto, tem como objeto de venda produtos perecíveis e sujeitos a severas regras sanitárias, tal planejamento é crucial para o sucesso do negócio, o que reforça a necessidade de reconhecimento do crédito.

No mesmo sentido, deve-se sublinhar que não existe na legislação qualquer tipo de obrigação que a empresa mantenha, junto ao estabelecimento onde se deu a industrialização, espaço suficiente para armazenamento do produto final e formação de estoque. Assim, em sendo necessário o armazenamento das mercadorias até o momento da venda e não havendo qualquer restrição ou imposição legal sobre o local em que isso deva ocorrer, não faz sentido que tais dispêndios não gerem direito a crédito, posto que fazem parte do fluxo industrial/comercial.

Por fim, no que diz respeito aos fretes internos de venda entre estabelecimentos do mesmo grupo empresarial entendo que, por se referir a produtos essenciais para a produção (insumos), o transporte deles também se torna essencial, a ponto de, nos termos decididos pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, poder ser caracterizado como insumo da produção, gerador de crédito das Contribuições.

Destarte, revento todas as glosas realizadas pela fiscalização sobre as operações de frete na aquisição de insumos com alíquota zero ou com suspensão, frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração, frete entre estabelecimentos de produtos acabados e frete de venda de insumo entre empresas do mesmo grupo.

Especificamente no que se refere ao frete de “transporte entre estabelecimentos de insumos ou produtos em elaboração”, entendo que o recurso não comporta conhecimento.

Na origem, a glosa foi assim sustentada:

- Não Consta como Emitente, Participante, Destinatário ou Remetente da Mercadoria. Do cruzamento dos dados, foram glosados todos os conhecimentos de transporte em que a JBS Aves Ltda não constava como remetente e ou destinatário das mercadorias, o que caracteriza mera transferência de mercadorias, e que não gera direito a crédito, como mencionado anteriormente.

A DRJ manteve a glosa não por se tratar de frete de insumo ou produto em elaboração, mas sim por estar relacionado a bem não onerado pela contribuição e com deficiência documental:

87. Ainda no âmbito das despesas com frete, a autoridade fiscal desconsiderou créditos relativos a fretes na transferência de bens entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

88. O manifestante sustenta que a glosa atingiu operações de aquisições de insumos das empresas Macedo Agroindustrial Ltda, JBS S/A. e Seara Alimentos Ltda, emissoras dos CTE, que subcontrataram transportadoras para realizar a entrega das mercadorias. Junta, por amostragem, cópia das CT-RC que comprovariam que foi a tomadora do serviço de transporte.

89. Ao compulsar os CT-E reunidos pelo contribuinte “Documentos comprobatórios-outros-CT-RC- Fretes de Compra” e “CT-RC Fretes de Compra Complementar Doc. 02”, observo que, de fato, tratam de aquisições de produtos de outras pessoas jurídicas.

90. Ocorre que os produtos transportados não originam créditos de PIS/COFINS, pois sujeitos à alíquota zero ou suspensão, cito de forma exemplificativa: carnes de aves. Inclusive, é possível localizar CT-E que sequer discriminam a mercadoria transportada com exatidão “graxa industrial sui”.

91. Nunca é demais recordar que o crédito relativo ao frete na aquisição de bens tem a mesma natureza do bem transportado, conforme dito anteriormente, desta forma, não é possível reconhecer crédito em favor do contribuinte.

Logo, entendo que há uma dúvida quanto à liquidez e certeza do crédito pleiteado. Por outro lado, a Fazenda não recorreu da concessão do frete de produto desonerado. Esses motivos já afastam o conhecimento recursal dessa matéria, por ausência de similitude fática.

Ademais, a Fazenda Nacional sustenta que os fretes de compras e de transferências, ainda que de insumos ou produtos em elaboração, não dão direito a crédito da contribuição, salvo se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias, for realizado entre pessoas jurídicas distintas e arcados pelo vendedor. Requisitos que não se afiguram presentes no caso concreto. Rejeita o crédito com base nos incisos I, II, e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O acórdão recorrido trata o dispêndio como insumo, nos termos do inciso II, das leis de regência e cita o julgamento do STJ no REsp 1.221.170-PR como fundamentação da decisão. Entretanto, o paradigma foi proferido antes do julgamento desse recurso repetitivo, em 14/02/2012, configurando contexto jurídico diverso. Inclusive, tal observação foi registrada pelo despacho de admissibilidade:

Embora o paradigma tenha sido prolatado em 14/02/2012, sendo anterior à decisão vinculante do STJ no REsp 1.221.170/PR, de 22/02/2018, que estabeleceu o direito de crédito para insumos essenciais/relevantes, tal fato por si só não o afasta como paradigma, pois é controverso o alcance do REsp no que tange aos insumos em foco.

Assim, nos termos do art. 118, § 6º, do RICARF/2023, não se conhece de Recurso Especial se não resta demonstrada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Por essas razões, voto pelo não conhecimento do recurso nessa matéria.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A divergência jurisprudência quanto à necessidade de retificação declarações para fins de aproveitamento extemporâneo do crédito restou pacificada neste Conselho, recentemente, com a edição da Súmula CARF nº 231:

SÚMULA CARF Nº 231

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

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Assim, voto por dar provimento ao recurso nesta matéria, restabelecendo as glosas dos créditos extemporâneos, cuja motivação tenha sido a falta de retificação das declarações.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

De venda e armazenagem - despesas na exportação e importação

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento apenas quanto às despesas na exportação, em face do paradigma nº 3201-006.374.

A decisão recorrida negou o crédito com duplo fundamento:

No tocante ao **crédito relacionado com operações de exportação** de mercadoria, ratifico a posição adotada pelo Acórdão recorrido no sentido de que *“o legislador previu a apuração de créditos somente no que tange à armazenagem e frete na venda”*, não sendo possível a apuração de crédito das Contribuições sobre as demais atividades logísticas, sobre as atividades portuárias, sobre os serviços médicos e sobre os serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers, nem por extensão do significado da expressão armazenagem e frete na operação de venda, e nem pela caracterização desses serviços como insumos, uma vez que, por eles ocorrem após finalizada a produção, não há nem que se cogitar que eles tenham integrado, de qualquer forma, o processo produtivo.

No seu recurso especial, o contribuinte defende o crédito também com duplo fundamento – incisos II e IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003:

Portanto, se vê aqui a evidente inclusão das despesas aduaneiras no conceito de insumo definido pelo STJ, pois se mostram essenciais à produção da Recorrente, tendo em vista que integram diretamente o processo para o seu produto fim.

Além disso, é importante acentuar que a legislação também autoriza expressamente o aproveitamento de crédito sobre despesas posteriores à etapa produtiva, com vistas à comercialização dos bens resultados da produção, como é o caso de despesas com armazenagem e frete na operação de venda suportadas pela recorrente, conforme art. 3º, IX, da nº 10.833/2003: (...)

Atente-se que o dispositivo deixou de especificar a quais operações de venda ele se aplica, isso é, se apenas àquelas realizadas no mercado interno ou inclusive em casos de exportação, o que assegura o direito creditório em ambas as circunstâncias.

No caso, todas as rubricas glosadas pela autoridade fiscal na origem relacionadas à exportação merecem ser revertidas, ao passo que sem elas a venda das mercadorias torna-se inviável. Em outras palavras, **são consideradas insumos à luz dos critérios da essencialidade e relevância para a atividade econômica** desempenhada pela Recorrente.

Todavia, o acórdão paradigma reverteu a glosa dos créditos tomados sobre as despesas portuárias (recebimento, armazenagem e embarque), nas operações de exportação de produtos para o exterior, por julgar que elas se constituem em despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento, com fundamento apenas no inciso IX:

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.

(...)

Das despesas com exportação

Com relação a tais glosas, as despesas referem-se a gastos incorridos com serviços portuários que representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, além de transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação e estadias.

Mais uma vez, com razão a Recorrente.

Para o caso deve-se trazer como referência, o contido no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 o qual apresenta a seguinte redação:

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

(...)

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

Compreendo que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito.

(...)

“No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos, tais como que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

Se o acórdão recorrido negou o crédito com base nos incisos II e IX e o paradigma apenas no inciso IX, o recurso nessa matéria não comporta conhecimento.

Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial em relação à mesma legislação.

Por outro lado, a negativa de provimento do acórdão recorrido com base no inciso II vai ao encontro da Súmula CARF nº 232:

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.

Se vencida quanto ao conhecimento, passo à análise do mérito.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

No mérito, esta Turma já expressou entendimento de que os gastos na exportação não ensejam a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda e armazenagem, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

Cito os seguintes precedentes:

Acórdão nº 9303-016.438, j. 24 de janeiro de 2025, Relator Rosaldo Trevisan

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

Acórdão nº 9303-017.042, j. 24 de novembro de 2025, Relatora Denise Madalena Green

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CARGA E DESCARGA. NÃO CABIMENTO.

Conforme inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior. As despesas portuárias na exportação de produtos acabados, também 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, com base no art. 3º, inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02 (Súmula CARF nº 232).

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer em parte o Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos e, no mérito, dar-lhe provimento. E voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, redatora designada

O presente voto vencedor destina-se exclusivamente à análise da admissibilidade do Recurso Especial quanto ao tópico “De venda e armazenagem - despesas na exportação”.

Como bem pontuou a i. Relatora, o despacho de admissibilidade deu seguimento apenas quanto às despesas na exportação, em face do paradigma nº 3201-006.374, o seja, aquilo que se destina às atividades de logística próprias da exportação.

Ainda no que toca ao minucioso voto da Relatora, a decisão recorrida negou o crédito com duplo fundamento, quais sejam os incisos II (insumo) e IX (frete e armazenagem) do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

No seu recurso especial, o contribuinte defende o crédito também com duplo fundamento – incisos II e IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003:

O acórdão paradigma, a seu turno, valeu-se de um único fundamento - o inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 – para reverter a glosa dos créditos tomados sobre as despesas portuárias (recebimento, armazenagem e embarque) nas operações de exportação de produtos.

Assim, o que se tem é que o Recurso Especial deve ser admitido exclusivamente em face da divergência jurisprudencial em torno da interpretação do inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Ainda que o acórdão recorrido tenha adotado duplo fundamento, não se trata de fundamento autônomo suficiente para a negativa do direito postulado, posto que qualquer um dos incisos (II ou IX), se aplicados individualmente, são bastantes para o reconhecimento do direito postulado, ou seja, reverter a glosa realizada pela Fiscalização.

É preciso pontuar, conforme debates realizados em sessão, que a situação aqui examinada é exatamente a seguinte: o acórdão **recorrido negou** o direito com base em dois fundamentos distintos e, o **paradigma, reconheceu** com base em apenas um dos fundamentos, sendo este suficiente para o reconhecimento integral do direito creditório, ainda que persista incólume o segundo fundamento.

No caso concreto, é plenamente possível afirmar que as despesas de movimentação carga e embarque não são insumos (II), mas podem ser caracterizadas como despesa de venda e armazenagem (IX), de modo a reconhecer integralmente o direito postulado.

E, nesse aspecto, inclusive, é que se afasta a aplicação direta da Súmula CARF nº 232, uma vez que esta trata exclusivamente do inciso II (insumos) do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, controvérsia não admitida.

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.

Por esta razão é que se admite o Recurso Especial nesse tópico controvertido.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

ACÓRDÃO 9303-017.035 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 19679.721068/2019-08

DOCUMENTO VALIDADO