



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.901805/2020-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.207 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ITAMBÉ ALIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2019

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas com frete na aquisição de “leite cru” e “soro de leite”, desde que observada a Súmula CARF nº 188. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-002.205, de 17 de dezembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10680.901801/2020-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

O interessado transmitiu PER, no qual requer ressarcimento de crédito relativo PIS/PASEP Não-Cumulativo - Ressarcimento/Compensação do 3º trimestre de 2019. Com base em Relatório de Auditoria Fiscal (RAF), foi emitido Despacho Decisório no qual se reconhece parcialmente o direito creditório.

Para fins comprobatórios do crédito tributário pleiteado, foi conduzido procedimento fiscal em face da contribuinte. Após a análise dos documentos e informações apresentados pela interessada, a auditoria fiscal proferiu o Despacho Decisório com as seguintes glosas efetuadas:

- 1- ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS;
- 2- ALUGUÉIS DE PRÉDIOS;
- 3- AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA;
- 4- AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS;
- 5 - AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;
- 6- ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR;
- 7- ARMAZENAGEM DE MERCADORIA
- 8- FRETES;
- 9- MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO com base no custo da aquisição;
- 10- DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA;

Notificada do despacho decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual por meio de Acórdão proferido pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 06 foi julgada parcialmente procedente, conforme abaixo ementado:

***Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep***

*Ano-calendário: 2019*

*PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.*

*A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.*

**FRETE PAGO NA COMPRA DE INSUMOS. CRÉDITOS. NATUREZA DOS INSUMOS TRANSPORTADOS.**

*As despesas com fretes, vinculadas a compras dos insumos utilizados no processo produtivo, integram o custo de aquisição e, por conseguinte, os créditos originados dessas despesas têm a mesma natureza e seguem a mesma sistemática de cálculo dos créditos originados das mercadorias adquiridas.*

**DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.*

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**

**Direito Creditório Reconhecido em Parte**

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual em sua defesa insurge-se contra as glosas, pugnando pela homologação das compensações.

Em suma, é o Relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares, passo para a analisá-las.

### I- DAS PRELIMINARES

#### 1- Do sobrestamento

Requer a Recorrente o julgamento em conjunto dos seguintes processos administrativos: Proc. 10680-901.801/2020-98, 10680-901.802/2020-32, 10680-

901.805/2020-76, 10680-901.808/2020-18, 10680-901803/2020-87, 10680-901806/2020-11, 10680-901807/2020-65 e 10680-901.804/2020-21.

Observe-se que o reconhecimento da vinculação por conexão dos processos é uma faculdade e não um mandamento imperativo, nos termos do inciso II, do artigo 47º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Portaria MF nº 1634/2023, abaixo transcrito:

*Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.*

*§ 1º Os processos podem ser vinculados por:*

*I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;*

*II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e*

*III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.*

*§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.*

*§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.*

*§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.*

*§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.*

*§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento.*

*§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.*

*§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.*

Entretanto, entendo não haver relação de prejudicialidade externa do presente feito com relação ao julgamento dos processos acima identificados.

Por isso, conheço, porém afasto a preliminar arguida.

## II- DO MÉRITO

### 2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Illegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”*

*A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:*

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio*

*sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”*

*Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:*

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

## **2.1- DAS GLOSAS**

Primeiro, a Recorrente tendo como objeto social e finalidade principal, a fabricação de laticínios, preparação do leite, comércio atacadista de leite e laticínios e comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, está sujeita ao recolhimento ao Contribuição ao PIS e a Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social – COFINS pela sistemática não cumulativa.

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo.

Tratam-se das seguintes glosas:

### **1 – ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS- locação de veículos**

Glosa parcial do crédito apurado pela Manifestante sob o entendimento de inexistência de previsão legal respaldando o crédito referente a aluguel de veículo.

Entendo que não existe previsão legal respaldando o crédito referente à aluguel de veículos.

Para melhor exame da matéria, impende tecer algumas ponderações acerca do regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep foi definitivamente introduzida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

O artigo 3º dessas leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não cumulatividade. Tendo em vista a semelhança dos dispositivos pertinentes ao PIS e à Cofins, transcreve-se parcialmente o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito.

Logo, a não cumulatividade do PIS e da Cofins, de fato, não pode ser equiparada à não cumulatividade do IPI e, por outro lado, nem podem ser abarcados todos os

gastos previstos na legislação do imposto de renda, uma vez que a relação de insumos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é taxativa e vinculativa.

Por sua vez, abrangido no termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Tal evento irá depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

Sendo assim, das hipóteses legais que preveem as hipóteses de creditamento, claramente, não se verifica despesas com locação de veículos, não havendo como reconhecer o direito creditório por ausência de previsão legal.

Mantenho hígdas as respectivas glosas.

## **2 – ALUGUÉIS DE PRÉDIOS**

Glosa parcial do direito creditório pleiteado pela Manifestante decorrente da impossibilidade de apuração de crédito sobre os dispêndios com itens alugados para eventos.

Esclarece a fiscalização que aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e Cofins relativos a aluguéis de prédios também está previsto no artigo 3º, inciso IV, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (e-fls. 470).

Intimada a apresentar documentos fiscais, a Recorrente apresentou documentos referentes a aluguéis de cadeiras plásticas e tendas, os quais não se enquadram no conceito de prédios.

Aqui também mantenho a glosa por serem itens estranhos ao processo produtivo da Recorrente.

## **3 – AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA**

Glosa do crédito apurado pela Manifestante sobre a despesa na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Aqui alinhio-me ao entendimento da fiscalização, pois com base no inciso II, do §2º, do mesmo artigo, existe expressa vedação ao creditamento sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

Art. 3º

§2º Não dará direito a crédito o valor:

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Mantenho hígdas as glosas.

#### 4 – AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Considerando a apuração do contribuinte, tal item será dividido em 5 subitens pela fiscalização, a saber (e-fls. 479):

Alíquota básica	R\$ 532.939.079,07
Presumido da agroindústria	R\$ 1.544.015.085,17
Importação	R\$ 2.141.190,97
Alíquotas diferenciadas	R\$ 10.319.109,44
Frete na aquisição de insumos	R\$ 182.213.975,45
	<b>R\$ 2.271.628.440,10</b>

##### 4.i – Alíquota Básica

Analisando a relação de notas fiscais informadas pelo contribuinte por meio do SPED Contribuições, arquivo de notas fiscais eletrônicas de entrada, obtido por meio do aplicativo ReceitanetBX, e relação de insumos apresentada em atendimento à intimação, a fiscalização concluiu que havia itens que não se enquadravam no conceito de insumo acima exposto, tais como: arame, argamassa, cadeado, calculadora bolso, caneta, cimento, clips, cola super bonder, divisórias forro e vidro, escada, fechaduras, fita dupla face, fita isolante, giroflex, lanterna recarregável, materiais de expediente, microventilador, pilha alcalina, prego, projetor led, relógio despertador, serviço litografia, tampa assento sanitário branco, tela alambrado, travesseiro, vassoura piaçava, ventilador, entre outros.

Aqui também mantenho a glosa por serem itens estranhos ao processo produtivo da Recorrente.

##### 4.i.a) Dos Vestuários/Uniformes

Alega a fiscalização que foram identificados itens referentes a vestuários/uniformes – registre-se a presença de camisas, calçados/tênis, calças e uniformes. E não há que se confundir vestuário com EPI.

Houve a reversão das glosas relacionadas na planilha “Créditos Acórdão”, aba “Uniforme” anexada como arquivo não paginável que diz respeito a aqueles adquiridos e utilizados diretamente no setor produtivo.

Todavia, insurge-se a Recorrente contra a glosa dos uniformes remanescentes, daí, na coluna K da planilha “Doc. 03 – Bens Insumos” - **DOC. 03** alega que cada item glosado insere-se dentro do seu processo produtivo.

Entretanto, entendo assistir razão o julgador de piso, pois, dentre a classificação feita pela Recorrente, de fato, existem vestuários/uniformes que não podem ser considerados como insumos pois são usados por funcionários que não estão diretamente ligados ao processo produtivo. São eles: “Epi de utilização nos CD

necessário para manuseio e instrumentação dos produtos fabricados”, “Indumentária Cipa e Brigada Incêndio” e “Uniforme Administrativo”.

Assim mantenho as respectivas glosas.

#### **4.i.b) Da higienização do vestuário/uniformes**

O acórdão recorrido admitiu que quanto à parte dos uniformes usados pelos funcionários diretamente ligados ao processo produtivo poderia ser admitida tomada de crédito sobre as despesas referentes à higienização desses uniformes. Entretanto, considerando que a empresa apresentou as despesas de forma globalizada, as glosas foram mantidas.

A recorrente, por sua vez, afirma que apresentou os contratos firmados com as prestadoras dos serviços de lavanderia, os quais demonstram que o serviço foi prestado em itens como jalecos, toucas e botas que, o que seria o suficiente para comprovar que estão relacionados ao processo produtivo da empresa.

Com a devida vênia, pelas mesmas razões acima, entendo assistir razão o julgador de piso, pois, dentre a classificação feita pela Recorrente, de fato, existem vestuários/uniformes que não são usados por funcionários diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente. São eles: “Epi de utilização nos CD necessário para manuseio e instrumentação dos produtos fabricados”, “Indumentária Cipa e Brigada Incêndio” e “Uniforme Administrativo”. Sendo que dentre tais funcionários, a discriminação do crédito pela contratação para higienização dos vestuários por jalecos, toucas e botas não é capaz de fazer a segregação necessária a distinguir entre o vestuário utilizado na atividade produtiva da empresa da de outra atividade.

Pelas razões supramencionadas, mantenho hígdas as glosas.

#### **4.i.c) Das ferramentas**

Houve glosa com a aquisição de ferramentas por entender a fiscalização que tais não se caracterizariam no conceito de insumos.

Alega a Recorrente que as ferramentas adquiridas são utilizadas por técnicos/mecânicos em suas atividades no interior da fábrica, sobretudo para reparo e manutenção dos equipamentos utilizados no setor industrial da empresa.

Aqui compartilho do entendimento do julgador de piso ante as disposições contidas no item 8, 18 e 95 do PN RFB/Cosit nº 5, de 2018, os quais expressamente esclarecem que ferramentas não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições.

Por isso, mantenho as glosas.

#### **4.i.d) DA ALÍQUOTA ZERO E O ICMS-ST**

Há documentos fiscais de aquisição de soro de leite e bebidas (submetidos à alíquota zero), documentos cancelados e documentos nos quais foram incluídas a parcela referente ao ICMS substituição tributária, o que é indevido.

Aqui alinho-me ao entendimento da fiscalização, pois o ICMS-ST não constitui custo de aquisição, mas uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS/Pasep ou de Cofins.

Por isso, mantenho as glosas.

#### **5 – Aquisição de serviços utilizados como insumo**

Também houve glosa dos créditos apurados em decorrência dos serviços relativos à manutenção de ferramentas e lavanderia.

Quanto às ferramentas não se caracterizam como insumos nos termos do 8, 18 e 95 do PN RFB/Cosit nº 5, de 2018, por isso, mantenho as glosas.

Quanto aos uniformes, pelas já expostas acima, ante a ausência de segregação as respectivas despesas para lavagem, por ausência de provas, mantenho as glosas.

#### **6 – Fretes na aquisição de insumos**

A DRF promoveu a glosa do crédito decorrente de despesas com frete na aquisição de insumos. No entendimento da fiscalização, foram identificados (i) documentos lançados de forma extemporânea; (ii) documentos em que a empresa não figura como remetente nem destinatária (frete de produtos acabados entre estabelecimentos); (iii) documentos em que a fiscalizada consta como remetente e destinatária das mercadorias (frete de produtos acabados entre estabelecimentos); e (iv) Frete na aquisição de “Leite cru” e “Soro de Leite” (crédito presumido).

(i) Quanto aos documentos lançados de forma extemporânea, registro que será tratado no item 11 deste voto.

(ii e iii) Em relação aos Conhecimentos de Transporte em que a Autoridade Fiscal consignou se tratar de operações em que a empresa não é remetente, nem destinatária do serviço, bem como nos casos em que a Itambé Alimentos figura como remetente e destinatária dos produtos acabados, a Recorrente reitera a argumentação dos tópicos “IV. 1.3.1 – Itambé não consta nem como destinatária ou remetente das mercadorias” e “IV.1.3.2 – Itambé consta como destinatária e remetente das mercadorias”, entendeu a fiscalização que embora a contribuinte conste como tomadora do serviço, não caracteriza nem frete na venda, nem na aquisição de insumo, as quais são as duas possibilidades de creditamento na

modalidade frete. Aqui trata-se de frete de produto acabado entre estabelecimentos, aplico a Súmula CARF nº 217, mantenho as glosas.

(iv) Quanto ao Frete na aquisição de “Leite cru” e “Soro de Leite” (crédito presumido), O despacho decisório promoveu, ainda, a glosa dos créditos apurados sobre os fretes contratados para transporte de insumos não tributados ou submetidos à sistemática do crédito presumido. Isso porque, no entendimento da DRF, *“para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo, é necessário que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito, quer seja básico ou presumido”*.

Com a devida vênia, dirijo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, revento as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos (leite in natura e soro de leite) sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

#### **7 – ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

A DRF glosou crédito decorrente de despesas com armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda. No entendimento da fiscalização, as glosas decorreram do fato de que existiam os valores concernentes a serviços de carga e descarga de mercadorias, serviços logísticos, seguros, ISS, despesas portuárias, no entendimento da fiscalização tais dispêndios não podem compor a base de crédito das contribuições.

Entendo que as glosas com serviços de carga e descarga de mercadorias, despesas com serviços logísticos, despesas portuárias, seguros e ISS, entendo que as

mesmas não podem ser revertidas por ausência de comprovação da relevância e essencialidade destes dispêndios para atividade produtiva da Recorrente, mantenho as glosas.

#### **8 – DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA**

Glosa dos créditos vinculados aos documentos fiscais lançados de forma extemporânea, cancelados, em que a Manifestante não é nem emitente nem destinatária e documentos que não se tratam de devoluções.

Por ausência de provas, mantenho as glosas.

#### **9 – ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR**

A legislação de regência estabelece que a “pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”.

Segundo o entendimento da fiscalização, os créditos das contribuições devem ser apurados sobre o valor da energia consumida pela empresa, o que afasta o creditamento “sobre valores referente à Contribuição de Iluminação Pública (COSIP), encargos por atraso, tarifa por desligamento/religamento, custo de disponibilidade e perdas na rede básica”.

De fato, por ausência de previsão legal, não há como tomar crédito “sobre valores referente à Contribuição de Iluminação Pública (COSIP), encargos por atraso, tarifa por desligamento/religamento, custo de disponibilidade e perdas na rede básica”.

Sendo assim, não há como reverter tais glosas.

#### **10 – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO)**

A DRF glosou os créditos decorrentes das despesas na aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. No entendimento da fiscalização, *“identificou-se aqui também o lançamento de documentos extemporâneos, itens não participantes do processo produtivo (ferramentas e armários), inclusão da parcela referente ao ICMS-ST (o qual não compõe o custo de aquisição dos bens, como já registrado no presente relatório), e aquisições referentes a operações não sujeitas às contribuições, o que por força de determinação expressa do já mencionado e transcrito inciso II, do §2º, do artigo 3º, das Leis de regência das contribuições, não há direito a crédito”*.

Ao analisar esse item, a DRJ/06 procedeu com a reversão da glosa apenas no que se refere à aquisição de bens indicados pela fiscalização como não tributados, reconhecendo a incidência das contribuições em relação a esses itens e, por conseguinte, o direito creditório da ora Recorrente.

Ocorre, contudo, que a DRJ manteve a glosa em relação aos créditos apurados de maneira extemporânea, melhor tratados no tópico a seguir.

## 11- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

A DRF/JF promoveu a glosa de diversos itens por entender que os documentos fiscais que lastrearam o saldo credor pleiteado se referiam a competências anteriores ao período fiscalizado. Nesse sentido, restou consignado no despacho decisório que *“o crédito só pode ser apropriado no mês de ocorrência da operação que lhe deu origem”*.

A adoção desse entendimento embasou parte das glosas realizadas nos seguintes itens do despacho decisório: *“4.1.4.1 Alíquota básica”, “4.1.4.5 Frete na aquisição de insumos”, “4.1.5 Aquisição de serviços utilizados como insumos”, “4.1.6 Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda”, “4.1.7 Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa” e “4.1.9 Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)”*.

O julgador de piso na análise dos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, entendeu pela manutenção da glosa sob o argumento de que a Recorrente deveria ter recalculado os tributos devidos em cada período de apuração e retificado as respectivas declarações entregues à RFB.

Por sua vez, alega a Recorrente que, uma vez comprovada o registro das notas fiscais e demonstrada a despesa incorrida pela Empresa, o crédito pleiteado deveria ser reconhecido.

Pois bem.

Primeiro, entendo que os créditos extemporâneos devidamente comprovados é um direito que assiste ao contribuinte, quando devidamente comprovados e respeitados os demais quesitos determinados pela legislação, podem ser aproveitados pelo contribuinte.

O § 4º do art. 3º da Lei 10.833/2003 dispõe que *“o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”*, mas isso não significa que o crédito de uma determinada competência (mês) possa ser reconhecido e escriturado em outras competências (meses). O que o dispositivo em questão faculta é apenas que um crédito apurado e reconhecido na competência correta possa ser utilizado nas competências subsequentes quando não utilizado na competência originária.

De fato, compartilho do entendimento do julgador de piso para defender que se determinado crédito não foi apurado no momento próprio, existe a possibilidade de sua apuração em momento posterior, desde que comprovada certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Tem esta Turma adotado uma postura moderada para, se imprescindível, reconhecer a necessidade da retificação dos EFD-Contribuições, DACON e DCTF correspondentes ao período de origem, pois só assim será observado o princípio contábil da competência para fins de certeza e liquidez.

Pois como é sabido, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

No meu entender, a retificação dos referidos documentos é necessária, não somente, para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de medida preventiva para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que o mesmo não foi utilizado em períodos anteriores (condição sine qua non para o aproveitamento futuro). Assim, desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados nos demonstrativos próprios (Dacon e/ou EFD) não precisam ser descontados no próprio mês de sua apuração. Isso significa que se deve respeitar a ordem lógica da norma citada acima: primeiro apurar o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito) para depois aproveitar eventual saldo nos meses subsequentes.

A glosa decorreu, unicamente, por ausência de certeza e liquidez do crédito vindicado, portanto, mantenho as glosas.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas com dispêndios com fretes na aquisição de “Leite cru” e “Soro de Leite”, desde que observada a Súmula CARF nº 188.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas com frete na aquisição de “leite cru” e “soro de leite”, desde que observada a Súmula CARF nº 188.

Assinado Digitalmente

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente Redator

