



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.902501/2017-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.500 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de maio de 2021  
**Recorrente** ITAMBE ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

PIS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no RESP 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao seu processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. PROVA. ÔNUS.

No regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas e equipamentos, se estes bens estiverem incorporados ao ativo imobilizado, mediante a devida prova que utilizados na produção, ônus este, do contribuinte.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos, relacionados a

seguir, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, nos seguintes termos: (i) serviços de pesquisa e desenvolvimento voltados à manutenção de controles de qualidade e para atender as exigências sanitárias administrativas da agência reguladora (ANVISA) e (ii) fretes na aquisição de insumos, com o reconhecimento do crédito ordinário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.498, de 27 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 10680.902499/2017-90, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Por retratar com fidelidade os fatos, adota-se, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

### “DO DESPACHO DECISÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do(a) PIS/Cofins, do regime não cumulativo.

Com vistas a analisar o pleito, instaurou-se junto à Requerente um procedimento fiscal onde, ao fim, concluiu-se pela procedência parcial do pedido, face às seguintes irregularidades detectadas:

1) Apropriação Indevida de Créditos - Aquisições de Bens Diversos, não Enquadráveis no Conceito de *Insumo*

A fiscalização procedeu à glosa de créditos originados de aquisições de bens não enquadráveis no conceito de insumo previsto no inc. II, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Os bens nessa condição foram identificados em planilha demonstrativa elaborada pela autoridade fiscal (Planilha *Relação de Itens Glosados*), na rubrica “*Não Processo Produtivo*”.

2) Peças, Serviços e Manutenções Relacionados às Atividades Laboratoriais

Segundo a autoridade fiscal, somente bens e serviços inerentes ao processo de produção dos bens destinados à venda podem ser considerados insumos, para fins de creditamento das contribuições para o PIS e da Cofins. Com esse entendimento e, ao amparo da Solução de Consulta 10/08 DISIT 03, a fiscalização procedeu à glosa de créditos originados de aquisições de bens (peças), manutenções e demais serviços relacionados às atividades laboratoriais da Requerente.

Na Planilha *Relação de Itens Glosados*, essas glosas foram identificadas pela rubrica "*Laboratório*".

### 3) Ativo Imobilizado

Aponta a fiscalização que somente poderiam gerar créditos as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para a utilização na produção dos bens destinados à venda.

No caso, restou constatada a apropriação de créditos sobre todos os bens integrantes do Ativo Imobilizado destinados à unidade industrial, porém, sem que os mesmos fizessem parte do processo produtivo da Requerente. Foram citados, a título de exemplo, os veículos utilitários, equipamentos de comunicação, dentre outros.

Os valores glosados, relativos a esses itens, foram demonstrados na Planilha *Relação de Bens Glosados*, identificados na rubrica "*não prod*".

### 4) Aquisições de Leite

#### 4.1) Creditamento Indevido nas Aquisições de Leite Cru para Industrialização

Verificou a autoridade fiscal que a Interessada majorou indevidamente a base de cálculo dos seus créditos, tendo apropriado crédito básico sobre aquisições de "*leite cru para industrialização*", quando só teria direito ao crédito presumido, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Nesses casos, os valores excedentes (diferença entre o valor do crédito básico e o valor do crédito presumido) foram glosados e estão identificados na Planilha *Relação de Itens Glosados*, na rubrica "*Presumido*".

#### 4.2) Creditamento Indevido em Operações Não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições

Em outro evento, a fiscalização verificou que a Requerente identificara o insumo adquirido como "*Leite Concentrado*", tendo apropriado crédito básico nessas aquisições. Contudo, verificando as notas fiscais pertinentes a essas operações, a autoridade fiscal constatou que o produto negociado estava descrito como "*Leite Cru In Natura*" ou "*Leite Pré-concentrado*" e que o Código de Situação Tributária (CST) informado nesses documentos era 07, o que denota não ter havido pagamento de contribuições nessas operações.

O relatório fiscal pontua que, em face das disposições contidas no § 2º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, não haveria direito a crédito nas aquisições de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição. No entanto, aplicando um entendimento mais benéfico à Contribuinte, considerou-se que essas aquisições teriam se dado com suspensão das contribuições e que a mercadoria adquirida era o "*Leite In Natura*", circunstâncias que autorizariam o aproveitamento, apenas, de crédito presumido.

Os valores excedentes (diferença entre o valor do crédito básico e o valor do crédito presumido) foram glosados e estão identificados na Planilha *Relação de Itens Glosados*, na rubrica "*Sem Recolhimento*".

### 5) Frete na Compra de Mercadorias

Segundo entendimento exposto no Termo de Verificação Fiscal, os créditos gerados por despesas com frete, pagas em operações de compra, têm a mesma natureza e seguem a mesma sistemática de cálculo dos créditos originados das aquisições dos bens adquiridos/transportados.

Com espeque nesse entendimento, foram analisadas as despesas de frete, pagas em operações de compra, tendo sido glosados os seguintes créditos:

- a) Despesas de frete, pagas na compra de materiais não vinculados ao processo produtivo.
- b) Despesas de frete, pagas nas compras de leite: a Requerente apropriou crédito integral relativo ao frete pago nessas aquisições, quando deveria ter apurado crédito

presumido, ou seja os créditos originados desses fretes deveriam ter sido calculados nas alíquotas de 60%, nas aquisições efetuadas até Setembro/2015, e 50% nas aquisições efetuadas a partir de Outubro/2015.

O relatório fiscal esclarece que não houve glosas de créditos, relativamente ao frete pago nas compras de leite concentrado em razão de tais operações terem se dado com incidência das contribuições.

As glosas de créditos enumeradas nos itens *a* e *b* foram demonstradas na Planilha *Relação de Fretes Glosados*, nas rubricas “*Não Prod*” e “*Presumido*”, respectivamente.

O relatório fiscal acima sintetizado serviu de fundamento para o Despacho Decisório nº 124153896 que reconheceu em parte o crédito pleiteado no PER nº 40388.59108.270415.1.1.18-6252 e homologou, também de forma parcial, as compensações nele fulcradas (fls. 290/291).

#### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A Contribuinte foi devidamente cientificada do despacho decisório e apresentou a manifestação de inconformidade.

De início, suscita a tempestividade do recurso apresentado e faz um breve relato sobre os fatos atinentes a este processo. Em seguida, passa a discorrer sobre os seguintes temas:

##### 1) Itens Não Considerados Insumos

Defende a Impugnante que essas glosas se baseiam no conceito restritivo de *insumo*, conceito este já ultrapassado pelas jurisprudências administrativa e judicial, que conferem uma acepção mais ampla ao termo.

Cita o julgamento do Recurso Especial nº 1.246.317, no qual o Superior Tribunal de Justiça assentou que insumo, “para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”.

Considerando que os bens mencionados no item IV.1 do Relatório Fiscal *(i)* são pertinentes ou viabilizadores do processo produtivo; *(ii)* são essenciais às atividades da empresa (sem eles haveria perda substancial da qualidade ou impossibilidade de consecução das atividades), conclui que os mesmos subsumem-se ao conceito de *insumo* e requer o cancelamento das glosas impostas.

A seguir, passa a tecer considerações individualizadas sobre os seguintes bens:

##### 1.1) Material de Proteção e Segurança

Aduz a Manifestante que os equipamentos de proteção individual (EPI's)

são concedidos aos seus funcionários como forma de eliminar ou atenuar fatores nocivos do ambiente de trabalho e, ainda, para atender medidas de segurança contra acidentes.

Acrescenta que o fornecimento desses equipamentos se dá, também, por exigências de natureza trabalhista (art. 166 da CLT), o que os torna necessários e indispensáveis ao funcionamento e regular desenvolvimento de suas atividades empresariais.

Cita jurisprudência do Carf, favorável ao direito creditamento sobre esse tipo de despesa.

##### 1.2) Pesquisa e Laboratório: Serviços de Pesquisa, Partes, Peças e Serviços Relacionados ao Laboratório (Tópicos IV.1 e IV.2 do Relatório Fiscal)

Esclarece a Manifestante que, atuando no ramo da indústria de laticínios, lida com vários insumos e gêneros alimentícios destacando-se, entre eles, o leite cru (*in natura*).

Para manter os rígidos controles de qualidade e atender exigências sanitárias administrativas impostas por agência reguladora (ANVISA), é indispensável que utilize a **pesquisa e análise laboratorial** (própria ou contratada de terceiros para aferição de amostras e elaboração de laudos técnicos sobre tais itens).

Nesse contexto, verifica-se que os gastos relacionados às atividades laboratoriais estão diretamente ligados à sua atividade empresarial e a supressão dos mesmos implicaria em inviabilizar tais atividades, devido ao não atendimento a exigências sanitárias, de mercado, ou mesmo aos padrões de qualidade adotados.

Destaca que os laboratórios da agroindústria, além de estudos, pesquisas, análises e informações, são responsáveis pelo acompanhamento da qualidade da matéria-prima e dos produtos acabados.

Ao fim, requer o restabelecimento desses créditos.

#### 2) Ativo Imobilizado da Atividade Industrial Supostamente Utilizado Fora do Processo Produtivo (Tópico IV.3 do Relatório Fiscal)

A Manifestante alega que, se a própria fiscalização reconhece que os bens objeto de glosa integram seu Ativo Imobilizado e, ao mesmo tempo, são destinados e utilizados em estabelecimento industrial, os créditos advindos desses bens não poderiam ter sido glosados, visto que se trata de itens ligados ao processo produtivo.

Alega que, a teor do que dispõe o inciso VI, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pode-se afirmar que todos os itens do imobilizado que compõem o estabelecimento industrial fazem parte do processo produtivo da empresa, não se limitando apenas ao maquinário industrial.

Afinal, o processo produtivo (conjunto de atos coordenados) envolve vários fatores e elementos econômicos, desde a aquisição de insumos, transporte, descarregamento na fábrica, preparação, produção, acondicionamento e disponibilização/remessa para venda.

Salienta que foram glosados itens que, à obviedade, compõem o maquinário de seu processo industrial, tais como bombas e prensa hidráulica, sendo tais glosas desprovidas de fundamentação legal.

#### 3) Leite Cru Adquirido Para Revenda à Ordem do Fornecedor – CFOP 1118 – Inaplicabilidade da Suspensão e da Apropriação de Crédito Presumido

A Manifestante afirma que adquire leite cru (seu principal insumo) junto a diversos fornecedores.

Defende que as aquisições de leite cru junto a cooperativas agropecuárias somente configurarão operações suspensas (com direito à apropriação de crédito presumido),

se o leite for adquirido para ser utilizado na industrialização de outros produtos. Caso o leite seja adquirido para outra finalidade, a operação será regularmente tributada e ensejará a apropriação de crédito ordinário.

Desta forma, entende ser indevida a reclassificação promovida pela autoridade fiscal – de crédito ordinário para crédito presumido.

Esclarece que essa reclassificação de crédito foi feita sobre as aquisições feitas junto à “Cooperativa Agropecuária de Ipanema” e “Cooperativa Agropecuária de Raul Soares”. Entretanto, tais operações se referem a aquisições de leite para revenda, por conta e ordem do fornecedor e, por conseguinte, não estão sujeitas à suspensão na saída, nem à apropriação de crédito presumido na entrada.

Afirma que essas glosas decorreram de equívoco na “descrição complementar” que informou em planilha apresentada durante a fiscalização, na qual fez constar que se tratava de “leite cru para industrialização” mas que, na realidade, essa descrição não corresponde à natureza efetiva das operações realizadas.

Observa que, na referida planilha, todos os registros de entrada foram informados no Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP) 1118, que corresponde à seguinte descrição/aplicação:

1118 - Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem.

Classificam-se neste código as compras de mercadorias já comercializadas, que, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente originário, sejam entregues pelo vendedor remetente diretamente ao destinatário, em operação de venda à ordem, cuja venda seja classificada, pelo adquirente originário, no código "5.120 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem".

A título exemplificativo, anexou cópias das notas fiscais nº 20579, 20599, 20623 e 20644, emitidas pelos fornecedores.

Assim, requer, em observância ao princípio da verdade material, o afastamento da reclassificação de crédito promovida pela fiscalização, assegurando-se a integralidade do direito creditório pretendido (apropriação de crédito básico nessas operações).

4) Leite Concentrado: Produto Industrializado – Incorreto Tratamento Fiscal Aplicado Pelo Fornecedor

A Manifestante esclarece que também adquire, para uso em sua produção industrial, o *Leite Concentrado* e que esse produto não pode ser considerado um *Leite in Natura*, por ter sido submetido a um processo de industrialização (procedimento de desidratação).

Acrescenta que o *Leite Concentrado* possui, inclusive, NCM diversa do *Leite in Natura*, citando a distinção e a definição desses dois tipos de produto, dadas pelo Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Decreto nº 30.691/1952 e, posteriormente, Decreto nº 9.013/2017).

Defende que a venda do *Leite Concentrado* está sujeita à regular incidência das contribuições para o PIS e da Cofins o que daria, sob a perspectiva do adquirente, direito a crédito ordinário e integral das contribuições.

Afirma que todas as aquisições das quais se originaram essas glosas têm como origem o fornecedor Laticínios Manhauçu (CNPJ nº 17.873.874/0001-56) que cometeu erros ao emitir as notas fiscais, deixando de tributar as saídas do *Leite Concentrado*, quando estas deveriam estar sujeitas à incidência regular do PIS e da Cofins.

Pondera que, de sua parte, não houve erro, vez que apropriou o crédito em conformidade com a legislação (até mesmo por parametrização de sistemas), considerando as entradas do *Leite Concentrado* passíveis de apropriação de créditos ordinários das contribuições para o PIS e da Cofins.

De forma que, também nesse caso, defende o afastamento da reclassificação promovida pela autoridade fiscal e a manutenção dos créditos básicos apropriados sobre essas operações.

5) Vinculação do Tratamento Fiscal do Frete (Aquisição de Bens) ao Produto Transportado – Item IV.5 do Relatório Fiscal

A Manifestante alega que as glosas dos créditos originados de fretes pagos em operações de compra partem de uma premissa equivocada. Isso porque, segundo seu entendimento, o frete na aquisição de leite e de outros insumos caracteriza-se como dispêndio autônomo, que é tributado de forma individual, sendo irrelevante o tratamento fiscal conferido ao produto transportado.

Destaca que, inclusive, as despesas com fretes nas aquisições de insumos são formalizadas em notas fiscais próprias, com incidência integral do PIS e da Cofins. Diante da incidência integral dessas contribuições sobre os serviços de frete – independentemente da forma de tributação do produto transportado – entende ter direito a crédito básico nessas operações, em observância ao regime da não cumulatividade.

Aduz que as aquisições de *Leite in Natura* realizadas juntos aos seus fornecedores (vinculadas aos fretes glosados pela fiscalização) configuram outras operações, que envolvem sistemática de tributação totalmente diferente da tributação dos serviços de frete.

Complementa que, mesmo que se entenda que os gastos com fretes representam, contabilmente, acréscimos aos custos de aquisição dos insumos, não se poderia atribuir a estes gastos a mesma natureza fiscal do insumo, pois a mercadoria transportada não sofreu a incidência das contribuições, ao passo que o frete foi integralmente tributado.

Caso prevaleça o entendimento fiscal, restará configurada nítida ofensa à não cumulatividade do PIS e da Cofins, vez que haverá redução do direito ao crédito, sem qualquer embasamento constitucional/legal.

Cita precedentes do Carf, favoráveis à sua tese.

#### 6) Pedidos

Ao final, requer:

Ante as razões expostas, a Itambé requer o conhecimento e integral provimento de sua Manifestação de Inconformidade, reformando-se o Despacho Decisório impugnado, para que:

- 1) sejam deferidos os créditos dos itens não considerados como insumos pela DRF/BHE, inclusive peças, manutenção e serviços relacionados às atividades laboratoriais (tópico III.1);
- 2) sejam deferidos os créditos sobre ativo imobilizado da área industrial (tópico III.2);
- 3) seja afastada a reclassificação para crédito presumido sobre o leite in natura adquirido para revenda, bem como sobre as aquisições de leite concentrado, assegurando-se à Manifestante o direito ao crédito ordinário, com alíquotas integrais (tópicos III.3 e III.4)
- 4) sejam deferidos os créditos integrais sobre os Fretes, nos termos expostos no tópico III.5, inclusive para afastar a reclassificação, para crédito presumido, dos créditos sobre o frete na aquisição de leite, assegurando-se à Manifestante o direito ao crédito ordinário, com alíquotas integrais.

Por conseguinte, requer-se o deferimento integral do direito creditório pleiteado no PER/DCOMP subjacente, homologando-se as compensações vinculadas, bem como ressarcimento de eventual saldo credor remanescente.

#### DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1019616-94.2019.4.01.3400

Como a manifestação de inconformidade apresentada não foi analisada em um prazo correspondente às suas expectativas, a Manifestante impetrou o Mandado de Segurança nº 1019616-94.2019.4.01.3400 visando a obter tutela jurisdicional que determinasse ao Coordenador-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial a distribuição deste e de outros processos conexos a uma mesma DRJ, a fim de que o mencionado recurso fosse apreciado.

O pedido liminar foi deferido, em parte, nos seguintes termos:

Ante o exposto, DEFIRO, em parte, O PEDIDO LIMINAR, para determinar à Autoridade Impetrada que proceda à imediata distribuição e designação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, como responsável pela análise e julgamento das Manifestações de Inconformidade protocolizadas em 11/08/2017, 16/10/2017 e 13/12/2017 nos Processos Administrativos de nº 10680-902.499/2017-90; 10680-902.500/2017-86; 10680-902.501/2017-21; 10680-902.502/2017-75; 10680-902.503/2017-10; 10680-902.504/2017-64; 10680-902.505/2017-17 e 10680-902.506/2017-53, promovendo-se a respectiva remessa dos processos à DRJ selecionada, no prazo de 30 (trinta) dias.

Destaques do Original.

Em cumprimento à ordem emanada do Juízo, os processos foram distribuídos a esta Primeira Turma de Julgamento da DRJ/Belo Horizonte.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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)

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADES LABORATORIAIS RELACIONADAS AO PROCESSO PRODUTIVO. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos relacionados às atividades laboratoriais, por meio dos quais se aferem aspectos ligados ao processo produtivo, caracterizam-se como relevantes e essenciais ao processo de industrialização de produtos alimentícios, razão pela qual deve ser reconhecido o direito aos créditos deles decorrentes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas e equipamentos, se estes bens estiverem incorporados ao Ativo Imobilizado e se forem utilizados na produção de outros bens, ou na prestação de serviços.

LEITE IN NATURA. COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. SUSPENSÃO.

A suspensão de incidência das contribuições, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e se aplica às vendas para a agroindústria com finalidade de industrialização, sendo tais operações passíveis de gerar crédito presumido ao adquirente.

NOTAS FISCAIS DE VENDA. INCORREÇÕES. RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR.

Nas operações de venda, a responsabilidade pela correta emissão de notas fiscais recai sobre o vendedor. Eventuais incorreções nesses documentos fiscais deflagrarão a cobrança dos tributos que deixaram de ser recolhidos, mas não poderão subtrair, ao adquirente, o direito aos créditos previstos nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo. Fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição e, neste caso, geram crédito presumido.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte



## Direito Creditório Reconhecido em Parte”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) na condição de indústria que atua no setor de laticínios e alimentício, e sendo contribuinte sujeito ao regime não cumulativo de PIS e COFINS, apura, trimestralmente, créditos básicos e presumidos das referidas contribuições, passíveis de dedução dos valores a pagar e, em determinadas hipóteses, passíveis também de compensação com demais tributos e/ou ressarcimento em espécie;

(ii) a Fiscalização glosou (integral ou parcialmente) os créditos apurados pela Recorrente por discordar da possibilidade de apropriação (ou do percentual do crédito) quanto aos seguintes itens: **(i)** Itens não considerados como insumos, dentre eles: (i.1) serviços de pesquisa; (i.2) Uniformes e EPI; (i.3) Peças, manutenção e demais serviços relacionados às atividades laboratoriais da empresa; **(ii)** Ativo Imobilizado da Atividade Industrial supostamente utilizado fora do processo produtivo; **(iii)** leite *in natura*, adquirido para revenda. Na visão da DRF/BHE, o crédito permitido na hipótese seria o presumido (em percentuais menores do que o ordinário). Dessa forma, foi decotado o crédito excedente, correspondente à diferença entre o presumido e o ordinário. **(iv)** Aquisição de leite concentrado, o qual foi indevidamente tratado pelo fornecedor como sujeito à suspensão de PIS/COFINS; Igualmente, houve a reclassificação para crédito presumido, conferindo ao produto o tratamento de leite *in natura*. **(v)** Fretes na compra de: (v.1) Materiais supostamente não vinculados ao processo produtivo; (v.2) de leite *in natura*, reclassificando os créditos do frete correlato, de ordinário para presumido;

(iii) a legislação de regência permite ao contribuinte apropriar créditos sobre bens e serviços relacionados ao processo produtivo e à fabricação de bens destinados à venda;

(iv) na preparação do leite, industrialização e comercialização de seus produtos de laticínios, incorre em vários custos, despesas e encargos com insumos necessários à consecução de seu objeto social, os quais se prestam, por derradeiro, à obtenção da receita bruta, base quantitativa para incidência do PIS e da COFINS;

(v) os itens utilizados na composição da sua base de créditos de PIS e COFINS foram apurados com fundamento no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e estão em conformidade com as orientações recentes da própria RFB e da PGFN (como a Solução de Divergência COSIT n. 5/2017 e a Nota SEI nº63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, respectivamente), editadas depois da definição judicial da matéria, que adveio com o julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos (entendimento vinculante);

(vi) a DRJ partindo de um conceito restritivo de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, manteve as glosas realizadas pela Fiscalização em relação aos materiais de testes e serviços de manutenção/perfuração de poços artesianos em razão da ausência de contextualização dessas despesas;

(vii) a DRJ se equivocou em relação a essa glosa, haja vista que, conforme já havia sido esclarecido à Fiscalização, os materiais de testes em questão são utilizados em embalagem dos produtos fabricados, sendo inequívoco o seu enquadramento como insumo, posto ser relevante/essencial à sua atividade;

(viii) no que tange aos serviços de manutenção/perfuração de poços artesianos, também é evidente a sua relevância ao processo produtivo;

(ix) a DRJ também manteve as glosas dos créditos relativos aos serviços de pesquisa e desenvolvimento contratados, por entender que esses dispêndios não guardariam, necessariamente, relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Nesse ponto, destaca-se que, na condição de indústria de laticínios, lida com vários insumos e gêneros alimentícios, destacando-se o leite cru (*in natura*);

(x) para manter os rígidos controles de qualidade, bem como atender as exigências sanitárias administrativas da agência reguladora (ANVISA), é indispensável que a empresa utilize a pesquisa e análise laboratorial (própria ou contratada de terceiros) para aferição de amostras e elaboração de laudos técnicos sobre tais itens;

(xi) os referidos gastos, portanto, estão ligados diretamente a sua principal atividade que, sem eles, seria inviável em vista do não atendimento das exigências sanitárias, de mercado, ou mesmo dos padrões de qualidade adotados.

(xii) os estudos, pesquisas, análises e informações são responsáveis pelo acompanhamento da qualidade da matéria-prima e dos produtos acabados, sendo inequívoco o direito da Recorrente aos créditos de PIS e COFINS respectivos;

(xiii) em relação ao ativo imobilizado foram mantidas algumas glosas, tais como, créditos sobre caminhonetes que são destinados e utilizados em estabelecimento industrial;

(xiv) os itens do imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços são todos aqueles que contribuem para o regular funcionamento da unidade produtiva, e sem os quais a atividade correlata seria inviável ou sofreria perdas de qualidade substanciais;

(xv) a DRJ entendeu que os fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição desses insumos e geram, apenas, crédito presumido;

(xvi) sustenta, ainda, a DRJ que se os bens transportados não são abrangidos pelo conceito de insumo e não geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e da COFINS, os fretes relativos ao transporte desses bens também não dariam direito ao crédito;

(xvii) segundo o entendimento da Fiscalização, corroborado pela DRJ, **i)** não foi reconhecido o crédito relativo ao frete na compra de materiais não vinculados ao processo produtivo e **ii)** o crédito do frete relativo à aquisição de leite sujeito à apropriação de crédito presumido foi reclassificado de ordinário para presumido, recebendo o mesmo tratamento fiscal do produto transportado (leite cru). Logo, os valores foram reduzidos para 60% do crédito ordinário (período até set/15) ou 50% do ordinário (a partir de out/15);

(xviii) uma vez que o frete na aquisição de leite e outros insumos se caracteriza como um dispêndio autônomo e, inclusive, que é tributado de forma individual, não há qualquer relevância na classificação fiscal conferida ao produto transportado;

(xix) a despesa com o frete na aquisição de insumos possui natureza diversa do bem transportado, formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador e, portanto, tributado;

(xx) para todos os efeitos fiscais, a operação de frete em questão é autônoma, sendo formalizada em nota fiscal própria. Desse modo, a incidência integral de PIS e COFINS sobre o serviço de frete (que independe da existência de tributação do produto transportado) tem o condão de gerar crédito básico das contribuições, em atenção à não cumulatividade que envolve as contribuições em apreço;

(xxi) a aquisição do leite *in natura* realizada juntos aos fornecedores da Itambé (vinculadas aos fretes pela Fiscalização) se deram por meio de outras operações, que envolvem sistemática de tributação totalmente diferente;

(xxii) não é possível, desta forma, equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria; e

(xxiii) indene de dúvidas, portanto, que o crédito calculado sobre as despesas com o frete na aquisição dos insumos não possui a mesma natureza do produto transportado. Por esse motivo e, tendo em vista que o encargo com o frete se caracteriza como um dispêndio necessário e essencial para processo produtivo da empresa, o crédito correlato haverá de ser reconhecido integralmente (alíquotas ordinárias).

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 Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

### - Considerações iniciais ao mérito

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO.

CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA

CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

**- Itens não considerados como insumos**

**(a) materiais de teste**

A DRJ em razão da ausência de contextualização dessas despesas e, considerando que o ônus probatório recai sobre a contribuinte (que postula o crédito originado dessas despesas), decidiu por manter a glosa.

Em sede recursal, a Recorrente limita-se a dizer que os materiais de testes em questão são utilizados em embalagem dos produtos fabricados, sendo inequívoco o seu enquadramento como insumo, posto ser relevante/essencial à sua atividade.

Como visto, em relação a glosa apontada, a defesa recursal é genérica, não ataca com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida em suas íntegras, faltando-lhe, portanto, dialeticidade. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

Limita-se a dizer a glosa foi equivocada e indevida, tendo em vista que os materiais de teste são relevantes e essenciais à sua atividade.

Nos dispêndios incorridos com materiais de teste compete a parte Recorrente, tanto em Manifestação de Inconformidade, quanto em sede de Recurso Voluntário trazer em maiores detalhes a sua utilização, bem como pertinência e relevância em seu processo produtivo.

O Recorrente deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Neste sentido decide o CARF:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.” (Processo nº 10945.900581/2014-89; Acórdão nº 3401-006.913; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 25/09/2019)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo

grau de jurisdição.” (Processo nº 14090.000058/2008-61; Acórdão nº 3003-000.417; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 13/08/2019)

Some-se a isto o fato de em nenhuma manifestação da Recorrente constarem razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.

Assim, acrescido ao fato de ausência de prova da não há como se deferir o pleito recursal em tal matéria.

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporâneas decisões, assim deliberou:

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.**

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.” (Processo nº 10783.914097/2011-94; Acórdão nº 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaco:

"Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não há permissivo para o creditamento."

De relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.**

Geram direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS e da Cofins as aquisições bens e serviços como insumos, desde que devidamente comprovada sua essencialidade e relevância ao processo produtivo do contribuinte. (...)” (Processo nº 10314.720210/2017-94; Acórdão nº 3201-005.217; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 28/03/2019)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.**

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. “Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)” (destaque nosso) (Processo nº 19311.720352/2014-11; Acórdão nº 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

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

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento." (Processo nº 11080.015203/2007-59; Acórdão nº 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Em processo de minha relatoria:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo. (...)” (Processo nº 10280.900248/2014-31; Acórdão nº 3201-004.480; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 28/11/2018)

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no tópico.

#### **(b) serviços de manutenção/perfuração de poços artesianos**

No tema, a DRJ, mais uma vez, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, em decorrência da ausência de contextualização das despesas e, considerando que o ônus probatório recai sobre a contribuinte (que postula o crédito originado dessas despesas), decidiu por manter a glosa.

A Recorrente em seu Recurso Voluntário alegou apenas que é evidente a sua relevância ao processo produtivo.

Para evitar o enfado, reporto-me às razões postas no tópico precedente, para negar provimento ao recurso na matéria.

#### **(c) serviços de pesquisa e desenvolvimento**

Aduz a Recorrente que, na condição de indústria de laticínios, lida com vários insumos e gêneros alimentícios, destacando-se o leite cru (*in natura*) e que para manter os rígidos controles de qualidade, bem como atender as exigências sanitárias administrativas da agência reguladora (ANVISA), é indispensável que a empresa utilize



a pesquisa e análise laboratorial (própria ou contratada de terceiros) para aferição de amostras e elaboração de laudos técnicos sobre tais itens.

Já a Delegacia Regional de Julgamento - DRJ manteve a glosa sob o entendimento de que o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 – que cuida das repercussões do julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – conclui que tais dispêndios não podem ser considerados *insumos*, por não guardarem, necessariamente, relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Compreendo que assiste razão à tese recursal, pois como defendido pela Recorrente, os referidos gastos, estão ligados diretamente a sua principal atividade que, sem eles, seria inviável em vista do não atendimento das exigências sanitárias, de mercado, ou mesmo dos padrões de qualidade adotados, sendo que tais estudos, pesquisas, análises e informações são responsáveis pelo acompanhamento da qualidade da matéria-prima e dos produtos.

Considerando que a Recorrente é empresa que atua no setor de laticínios e alimentício, os serviços de pesquisa e desenvolvimento para manter controles de qualidade, bem como atender as exigências sanitárias administrativas da agência reguladora (ANVISA) através da pesquisa e análise laboratorial para aferição de amostras e elaboração de laudos técnicos sobre os itens que produz e comercializa são imprescindíveis ao seu escopo societário.

O CARF possui precedentes em tal sentido:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/2018, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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 principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, despesas com publicidade e propaganda e com manutenção de ECF não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que não se afiguram como essenciais e necessários quando analisados à luz da atividade-fim da recorrente.

(...)

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. ITENS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente, consistente na produção de açúcar e álcool,

restaria comprometida. (Processo nº 16004.720334/2012-45; Acórdão nº 3302-010.033; Relator Conselheiro Vinícius Guimarães; sessão de 17/11/2020)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÃO DE INDUMENTÁRIA, ANÁLISE LABORATORIAL DE PRODUTOS, LIMPEZA OPERACIONAL DE FRIGORÍFICO E GESTÃO ENERGÉTICA DE MAQUINÁRIO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito de PIS E COFINS referente a despesas incorridas com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção. (...)” (Processo nº 13053.000060/2010-39; Acórdão nº 9303-009.729; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 11/11/2019)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

(...)

CRÉDITO. LABORATÓRIO. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora. (...)” (Processo nº 10935.721294/2014-23; Acórdão nº 3301-008.922; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 24/09/2020)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tema, para reconhecer o direito ao crédito em relação aos valores gastos com serviços de pesquisa e desenvolvimento voltados à manutenção de controles de qualidade, bem como atender as exigências sanitárias administrativas da agência reguladora (ANVISA).

**- Ativo Imobilizado da atividade industrial supostamente utilizado fora do processo produtivo**

A Recorrente aduz que a DRJ restabeleceu parte dos créditos sobre bens integrantes do ativo imobilizado, no entanto, em relação aos demais itens incorporados, as glosas promovidas pela Fiscalização foram mantidas. Cita como exemplo, que foram mantidas as glosas dos créditos sobre caminhonetes que integram o imobilizado.

Diz, ainda, que os itens do imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços são todos aqueles que contribuem para o regular funcionamento da unidade produtiva, e sem os quais a atividade correlata seria inviável ou sofreria perdas de qualidade substanciais.

Faltou maior detalhamento e explanação das razões recursais por parte da Recorrente, na defesa de sua tese de que os bens do ativo imobilizado em que a glosa foi mantida, são utilizados em seu processo produtivo.

Novamente, a peça recursal no tema é genérica e não ataca com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida em suas íntegras, não tendo a Recorrente se desincumbido do seu ônus de demonstrar que os bens eram utilizados no seu processo produtivo, razões pelas quais é de se negar provimento ao recurso nesta parcela.

**- Vinculação do tratamento fiscal do frete (aquisição de bens) ao produto transportado**

A decisão recorrida não reconheceu o crédito em apreço, sob o fundamento de que a natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Assim, não seriam passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo e que os fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição e, neste caso, geram crédito presumido.

Por sua vez, a Recorrente defendeu que o crédito calculado sobre as despesas com o frete na aquisição dos insumos não possui a mesma natureza do produto transportado. Por esse motivo e, tendo em vista que o encargo com o frete se caracteriza como um dispêndio necessário e essencial para o processo produtivo da empresa, o crédito correlato haverá de ser reconhecido integralmente (alíquotas ordinárias).

O tema não é novo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, inclusive com decisões proferidas já favoráveis à própria Recorrente.

Assim, peço licença para adotar como razões decisórias os precedentes a seguir colacionados:

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITO A CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.” (Processo nº 10880.941614/2012-81; Acórdão nº 3402-007.056; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/10/2019)

Do voto vencedor transcrevo:

“Nesse tópico, a Fiscalização entendeu que deveria ser autorizado o crédito sobre os fretes na aquisição de insumo, por integrarem o custo de produção, mas não reconhece o crédito com valor integral já que o frete incidiu na aquisição de mercadorias sujeitas a sistemática do crédito presumido. Afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999, fazendo jus às mesmas alíquotas incidentes na mercadoria. Portanto, estando a mercadoria sujeita a alíquotas reduzidas do crédito presumido, o frete a ela vinculado geraria direito ao crédito com as mesmas alíquotas, excluindo os valores da base de cálculo do crédito integral, pois, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Transcreve-se o conteúdo desse dispositivo:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS** referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 8 0 NCM; (R L ° 96 200 )

II pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda g ; III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (negritos nossos)

Observa-se que o dispositivo transcrito não impede o creditamento integral em relação ao frete, mas tão somente trata do creditamento reduzido com relação aos bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no *caput* e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "**sobre o valor dos bens**" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela Fiscalização, Não se admitindo confundir, assim, as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

Dessa forma, tratando-se de um serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, ou onerado com alíquotas reduzidas, as despesas com frete comprovadamente oneradas pelas contribuições e arcadas pela empresa devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos também essenciais ao processo produtivo em sua integralidade. (...)"

No mesmo sentido, foram os acórdãos n.ºs 3402-007.057 e 3402-007.058, proferidos em processos de interesse da Recorrente, também relatados pelo Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Ainda, é de trazer ao processo outros julgados proferidos em favor da tese de defesa:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/07/2005

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

Recurso Voluntário Provido.” (Processo nº 16349.000483/2010-21; Acórdão nº 3402-005.596; Relatora Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/09/2018)

Do voto condutor reproduzo:

“Contudo, ao contrário do que pretende a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, **APENAS**, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de ressarcimento:

(...)

A leitura do dispositivo denota que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no *caput* e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado **"sobre o valor dos bens"** e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos, tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral de COFINS com fulcro no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

(...)

Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização e sendo esta a única matéria aventada no Recurso Voluntário, deve ser dado provimento ao recurso para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos.”

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS SUJEITOS AO CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO INTEGRAL

A operação de compra de produtos sujeitos à sistemática de cálculo dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, que não sofrem tributação pelo PIS e COFINS, é distinta e dissociável da relativa ao frete, integralmente tributável. Portanto, na primeira, há direito a créditos presumidos de PIS e COFINS, e, na segunda, ao crédito integral das contribuições.” (Processo nº 16349.000354/2010-33; Acórdão nº 3301-004.735; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; sessão de 19/06/2018)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2006

CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITAS AO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NA LEI FEDERAL 10.925/2004.

Para fins de apropriação dos créditos sobre o frete na aquisição de insumos, é irrelevante que os insumos objeto do transporte tenham sido adquiridos de pessoas físicas e que o adquirente tenha apropriado créditos de PIS/COFINS na modalidade prevista na Lei Federal 10.925/2004, em seu artigo 8º, de modo que o creditamento sobre o frete deve observar única e exclusivamente as demais regras previstas na Lei Federal 10.833/2003.” (Processo nº 16349.000357/2010-77; Acórdão nº 3401-005.281; Relator Conselheiro Tiago Guerra Machado; sessão de 27/08/2018)

No mesmo sentido são os Acórdãos a seguir ementados:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.” (Processo nº 10950.003052/2006-56; Acórdão nº 3403-001.938; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 19/03/2013)

Reproduzo excerto da manifestação do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins):

(...)

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das

contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto."

Correta a Recorrente quando afirma em sua peça recursal:

"Ao contrário do entendimento da DRJ, a despesa com o frete na aquisição de insumos possui natureza diversa do bem transportado, formalizada por meio de nota fiscal própria, **cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS**. Ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador e, portanto, tributado.

É certo que, para todos os efeitos fiscais, a operação de frete em questão é autônoma, sendo formalizada em nota fiscal própria. Desse modo, **a incidência integral de PIS e COFINS sobre o serviço de frete** (que independe da existência de tributação do produto transportado) tem o condão de gerar crédito básico das contribuições, em atenção à não cumulatividade que envolve as contribuições em apreço.

Lado outro, a aquisição do leite *in natura* realizada juntos aos fornecedores da Itambé (vinculadas aos fretes pela Fiscalização) se deram por meio de outras operações, que envolvem sistemática de tributação totalmente diferente.

Não é possível, desta forma, equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

Em sendo assim, ainda que se entenda que o gasto com o frete representa contabilmente um acréscimo ao custo de aquisição do insumo, não se pode atribuir a ele a mesma natureza fiscal do custo com o insumo, afinal, a mercadoria transportada não suportou a incidência das contribuições, ao passo que o frete foi integralmente tributado.

(...)

Observa-se, portanto, assim como no caso dos presentes autos, que a equiparação pretendida pela DRJ é infundada, visto tratar-se de elementos distintos que não se comparam por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão. Como se vê, a tributação relativa a cada espécie (insumo x frete) é específica, formalizada por notas fiscais próprias, sendo impossível equipará-las sob a justificativa de que representam um custo global de aquisição do insumo, ou mesmo sob a simples ideia de que "o acessório segue o principal".

Por fim, e não menos importante, precedente desta Turma, em composição diversa da atual, de relatoria do Conselheiro Hécio Lafetá Reis:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite *in natura*, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite *in natura*, observados os demais requisitos da lei. (...)" (Processo nº 10410.901489/2014-74; Acórdão nº 3201-006.043; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 23/10/2019)

Tal decisão se alinhou ao decidido no processo antes citado de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, de acordo com o seguinte trecho do voto:

“Já o Recorrente argumenta que “o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, § 2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados” (e-fl. 890)

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do Recorrente, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3403-001.938, de 19/03/2013, ementado da seguinte forma:”

Assim, é de se prover o recurso no tópico.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos, relacionados a seguir, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, nos seguintes termos: (i) serviços de pesquisa e desenvolvimento voltados à manutenção de controles de qualidade e para atender as exigências sanitárias administrativas da agência reguladora (ANVISA) e (ii) fretes na aquisição de insumos, com o reconhecimento do crédito ordinário.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos, relacionados a seguir, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, nos seguintes termos: (i) serviços de pesquisa e desenvolvimento voltados à manutenção de controles de qualidade e para atender as exigências sanitárias administrativas da agência reguladora (ANVISA) e (ii) fretes na aquisição de insumos, com o reconhecimento do crédito ordinário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator