



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.724714/2019-05
ACÓRDÃO	3201-013.469 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. 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 ou perícia.

INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

DIREITO DE CRÉDITO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao interessado o ônus de provar, com documentos hábeis e idôneos, a origem, natureza e exatidão dos créditos utilizados para desconto, compensação, restituição ou ressarcimento, evidenciando ainda as operações contábeis e os documentos pertinentes a cada fato gerador do crédito que alega ter.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça

no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

PIS. COFINS. COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS.

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes que não tenham sido comprovadamente utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços não geram créditos como insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. EMBALAGENS.

As despesas incorridas com embalagens para transporte, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ (Súmula Carf 235).

FRETE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO ONERADOS.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições (Súmula Carf nº 188).

FRETES. PRODUTOS PRONTOS.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas (súmula Carf nº 217).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não contestada na primeira instância e em razão de renúncia da via administrativa quanto à aplicação da taxa Selic, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento, para reverter a glosa de créditos decorrentes de: (i) gastos com ferramentas, (ii) material de embalagem, incluindo lonas e paletes, (iii) fretes de aquisições de insumos ou de produtos em elaboração, tributados ou não, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, e (iv) despesas de aluguéis de imóveis devidamente comprovadas, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, decorrente do indeferimento parcial do crédito de ressarcimento, cumulado com compensações. O processo paradigma será apreciado por este relator e a decisão reproduzida nos processos repetitivos, pelo que se seguiu as recomendações na elaboração do relatório.

O **despacho decisório** teve como fundamento parecer da fiscalização.

Destaca que na definição do conceito de insumo para fins de apuração dos créditos do PIS e da Cofins foi observado o julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos termos delimitados pela Nota Explicativa da PGFN SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

No exame do ressarcimento pleiteado foram verificadas inconsistências:

- Nos bens utilizados como insumos;
- Nos serviços utilizados como insumos;
 - Nas despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas;
 - Nas despesas de armazenagem e frete nas operações de venda;
 - Nas despesas com ativo imobilizado, aquisições não enquadradas nos ditames da lei;

Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresenta **Manifestação de Inconformidade** com as razões de defesa.

Questiona:

- A glosa de insumos com alíquota zero;
- A glosa de valores das aquisições de combustível (óleo diesel);
- A glosa de manutenção do ativo imobilizado e veículos (inclusive ferramentas);
- A glosa de bens destinados à embalagem;
- Fretes:
 - frete para industrialização;
 - frete entre filiais;
 - frete devolução;
 - frete na aquisição de bens de pessoa física ou com alíquota zero;
 - frete importação.
- Glosa de despesas com aluguel;
- A glosa dos encargos de depreciação;
- A aplicação da taxa Selic sobre os créditos.

Também pugnou pela conversão em diligência.

A **DRJ** julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte.

Considerou definitivas as matérias não questionadas

A DRJ reverteu parcialmente as glosas de fretes entre filiais, no que tange àqueles comprovadamente de produtos em elaboração.

Cientificado, o contribuinte apresentou recurso voluntário.

Solicita reunião de processos com fundamentos comuns para julgamento conjunto. Também postula pela indispensável conversão dos autos em diligência, em vista da ausência de motivação do ato fiscal. A recorrente apresenta seu conceito de insumos, argumentando pela obrigação de que ele seja adotado. Discorre sobre o processo produtivo, de forma a possibilitar o julgamento com o devido conhecimento. De início, pleiteia também pelo afastamento da alegação quanto à preclusão atinente a supostas glosas não contestadas.

A empresa se insurge contra as glosas, a partir dos itens seguintes:

- Dos dispêndios com comissão e corretagem
- Das aquisições de insumos com alíquota zero
- Dos combustíveis e lubrificantes
- Da manutenção veicular e predial
- Dos materiais de embalagem para transporte, paletes e lona
- Das operações com frete;
 - Fretes para industrialização
 - Frete entre filiais
 - Frete de devolução
 - Frete na aquisição de bens de pessoa física ou com alíquota zero
- Despesas com aluguel
- Da atualização monetária

Solicita o retorno dos autos para o cotejo com o processo produtivo. No mérito, solicita o reconhecimento da totalidade do crédito, a ser devidamente atualizado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator.

A empresa atua principalmente, como indica o sítio na internet citado no recurso, no ramo alimentício, no beneficiamento de arroz, feijão, cereais, macarrão e farinhas zero glúten. No objeto social da empresa, também citado no recurso, constam variadas atividades:

(...) objeto social o beneficiamento de arroz e feijão e seus subprodutos, a sua comercialização no varejo e atacado, como também de cereais e agricultura, a produção e venda de energia elétrica, importação e exportação, prestação de serviço de frete, exploração do ramo de transportes rodoviários de cargas, prestação de serviço de secagem e armazenagem, fabricação de produtos têxteis, confecções de peças de vestuários, entre outras, conforme demonstra seu contrato social já anexado aos autos quando do protocolo da Manifestação de Inconformidade.

Prossegue-se com o julgamento.

1 REUNIÃO DE PROCESSOS E LITÍGIO

O recorrente solicita a reunião de processos, que lista, por vinculação de matérias.

O presente processo foi distribuído como paradigma de um conjunto de processos de ressarcimento, a serem apreciados na sistemática de repetitivos, prevista na legislação do Carf. Então, o pleito, em parte, a despeito de particularidades da forma, já foi atendido. Com relação aos processos não distribuídos, há que se ponderar que não existe obrigatoriedade no PAF (Decreto 70.235/1972, com força de lei) de vinculação de processos.

O processo foi distribuído a este relator que, pelo princípio da oficialidade, deve dar o devido andamento. Uma vez encontrar-se o processo em condições para o julgamento, assim como os demais pautados nessa sessão, deve se dar a devida apreciação do recurso.

Com relação ao afastamento da alegação de preclusão no julgamento *a quo*, é de se apreciar a questão no tópico específico, se caso.

2 PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A recorrente postula pela indispensável conversão dos autos em diligência, em vista da ausência de motivação do ato fiscal, a saber:

Por consequência, conclui-se ser indispensável a conversão do julgamento em diligência, a fim justamente de confirmar a relação dos itens glosados com o processo produtivo da contribuinte, ora Recorrente.

Em resumo, seja em vista da ausência de motivação do ato fiscal, que não analisou o processo produtivo do sujeito passivo, seja em razão da necessária conversão do julgamento em diligência, a estrita análise da preliminar ora arguida, é medida que ser requer.

O porte da empresa e a gama de variações de serviços e contratos não podem ser alegado como causa de nulidade ou motivo para interrupção do andamento processual.

As provas já foram feitas, no momento oportuno, e permitem a apreciação do litígio.

Assim, não merece acolhimento o pedido, uma vez que os autos já contêm elementos suficientes para a formação do convencimento deste julgador e para a adequada solução da controvérsia.

3 O CONCEITO DE INSUMOS PARA AS CONTRIBUIÇÕES

Cabem breves comentários sobre o conceito de insumos a ser utilizado na sistemática não cumulativa das contribuições.

O julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs 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 nº 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”.

O entendimento fixado pelo STJ foi intermediário entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa.

Passa-se aos itens objeto da insurgência.

4 DOS DISPÊNDIOS COM COMISSÕES E CORRETAGENS

A empresa postula pela essencialidade da contratação, em função de peculiaridades do ramo, que aponta.

Ocorre que este foi um dos itens considerados pela DRJ como não objeto de litígio. A decisão assim expressou:

Matéria não impugnada

As glosas relativas a aquisições de imobilizado usado, papel toalha, equipamentos de monitoramento/segurança, comissões e corretagens, cartões de aniversário, fretes relativos a: embalagens de transporte, remessas de amostra grátis/em bonificação, remessa para conserto, entre outros, valores não referentes ao período analisado e construções e benfeitorias não foram contestadas pelo sujeito passivo.

Sendo assim, tais glosas tornam-se definitivas administrativamente, por anuência tácita do sujeito passivo, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.

No recurso, já aduz a empresa o seguinte:

Senhores Julgadores, antes de analisarmos as glosas efetivamente praticadas, **indispensável afastar a alegação fazendária quanto a preclusão atinente a supostas glosas não contestadas**. Isso porque, o tema foi a todo momento debatido os autos e agora reiterado nos tópicos anteriores. Fala-se aqui de frente entre filiais, aquisição de pessoas físicas; notas fiscais com data de emissão fora dos períodos em análise, entre outros.

Há equívoco da recorrente ao buscar a análise desse item em recurso. Os gastos de comissões e corretagens não foi contestado na manifestação de inconformidade.

Ocorre que a alegação não poderia ser aceita nesse momento processual. Primeiro, o litígio deve ser instaurado na impugnação/manifestação de inconformidade. Existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão, não cabendo ao julgador afastar regras postas. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Em segundo lugar, tal questão não foi objeto de litígio e, portanto, **não foi apreciada pela DRJ**. Descabe ao Carf apreciar a alegação original, não apreciada em primeiro grau.

O Carf já apreciou essa questão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se **preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade**. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido

expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada)

(Processo: 13629.720195/2011-33; Acórdão: 9101-005.300; sessão: 12/01/2021; 1ª Turma da CSRF).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 19/01/2012

MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

(...)

(Processo: 13227.721422/2017-66; Acórdão 1001-002.857; Sessão: 07/03/2023; 1ª Turma Extraordinária da 1ª Seção, Carf).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, **considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate**. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

(...)

(Processo: 10880.914617/2014-11; Acórdão 3201-012.832; Sessão: 26/01/2026).

(todos os grifos nossos).

Assim, não pode ser conhecida a contestação nesse item.

5 AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO

A recorrente contesta o item glosado:

No entanto, equivocou-se a autoridade fiscal quanto ao ponto, vez que as receitas provenientes da venda de tais produtos estão sujeitas à tributação pelas

contribuições, de modo que a sua aquisição dá direito ao creditamento previsto na lei de regência.

(...)

Cogita-se que a glosa efetuada pelo Senhor Fiscal tenha sido motivada pelo fato de que nas Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da Manifestante, conste a informação de que as respectivas saídas foram ou isentas de tributação ou tributadas à alíquota zero.

Não obstante, cumpre destacar que tal fato não obsta a tomada de crédito por parte do Contribuinte. Isso porque não lhe pode ser atribuída a responsabilidade pelo correto recolhimento de tributos devidos por outrem.

Neste esteio, importa repisar que os insumos adquiridos são efetivamente tributados pelas contribuições em voga e que eventual erro no preenchimento do documento fiscal, ou mesmo a falta do recolhimento do respectivo tributo pelo emitente/fornecedor, não pode ser utilizado como óbice ao exercício do direito de creditamento da Manifestante.

Veja-se a Lei 10.833/2003:

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

- 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)

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(gn).

O direito ao crédito em casos de aquisição de produtos que não sofreram a incidência as contribuições é expressamente vedado pelo inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Entende-se que tal vedação abrange às aquisições de insumos com alíquota zero.

Essa vedação consta da IN RFB nº 2.121/2022, e já constava dos normativos anteriores:

Art. 160. Não darão direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º):

I - de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

(...)

A jurisprudência do Carf é farta nesse sentido. Transcreve-se ementas decisões:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera crédito na sistemática não-cumulativa a aquisição de bem para revender ou usar como insumo tributado à alíquota zero.

PIS. COFINS. COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS.

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(Processo 10983.720902/2011-64; acórdão 3101-004.259; sessão 12/11/2025).

.....

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

(Processo 10940.903774/2011-99; acórdão 3201-012.399; sessão 25/07/2025)

(gn).

Tal entendimento está em consonância com a sistemática não cumulativa.

Não há como estender aos casos de aquisições de insumos submetidos à alíquota zero o permissivo legal posto para os casos de isenção, uma vez que a lei definiu expressamente. O mesmo entendimento se aplica à vedação ao direito a crédito sobre bens adquiridos com suspensão das contribuições, visto que os bens não se sujeitaram ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Dessa forma, voto por negar o crédito decorrente das entradas de insumos com alíquota zero.

6 DOS COMBUSTÍVEIS

Foram glosados os créditos decorrentes de “combustíveis”. A planilha que acompanha o trabalho fiscal indica que a glosa se deu principalmente sobre compras de óleo diesel, mas também constam óleos lubrificantes, aditivos e gasolina.

A DRJ manteve a glosa. Em resumo, os motivos podem ser extraídos dos trechos seguintes:

Quanto às despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota própria responsável pelo transporte das mercadorias vendidas, em que pese os argumentos desenvolvidos pelo impugnante em sua defesa, no sentido de que referidos dispêndios são essenciais à sua atividade e que podem se subsumir à hipótese prevista no inciso II dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a Receita Federal do Brasil tem entendimento vinculante no sentido que não há direito a crédito das contribuições, na condição de insumo, sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados para entrega das mercadorias aos clientes da pessoa jurídica em razão de tais dispêndios ocorrerem após a conclusão do processo produtivo. É o que consta expressamente nos itens 55 e 56 e 138 a 144 do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, verbis:

(...)

Diga-se, por oportuno, que o crédito pleiteado, conforme declarado pela interessada, decorre de vendas de produtos por ela industrializados e comercializados no mercado interno e não de receitas de prestação de serviços de

transporte. Desta feita, esse argumento de que as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizado nos caminhões que transportam mercadorias integram a base de cálculo do crédito pretendido não merece ser acolhido para fins de eventual restabelecimento da glosa.

Deste modo, impõe-se a manutenção da glosa sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos em frota própria responsável pelo transporte das mercadorias vendidas para os clientes.

(...)

No caso concreto, não é possível apurar o valor a ser utilizado como base de cálculo para o creditamento, pois, dos combustíveis e lubrificantes adquiridos no mês, parte foi utilizada nos veículos destinados ao transporte de mercadorias, como afirma a defesa “além de utilizar o combustível nos veículos destinados ao transporte de mercadorias e matéria-prima, também consome grande quantidade de óleo diesel em compressores de ar e no seu gerador...”.

Quanto ao equipamento “compressor de Ar”, somente pela sua descrição não há como se ter certeza que seja utilizado única e exclusivamente no parque fabril, durante o processo de produção, e não em outros setores da empresa. Acrescente-se que o manifestante nada traz a fim de demonstrar a natureza e utilização desse equipamento. Mas mesmo que assim não fosse, saliente-se que, ainda assim, não seria possível reconhecer o direito ao crédito, pois, no caso concreto, verifica-se que o manifestante não especifica quais aquisições ou qual o percentual de óleo diesel adquirido foi utilizado somente nesse equipamento.

Em seu recurso, a empresa assim questiona:

A Recorrente, dada a sua atividade, **conforme consta em seu contrato social, também se dedica a atividade de transporte rodoviário e de execução de serviços de carga e descarga de mercadorias.** Por evidente que sua atividade, além de industrial, envolve o cunho comercial (venda de produtos), que inclui a entrega do produto para o cliente. Nesse caso, a tradição da mercadoria, conforme determina o Código Civil brasileiro (art. 490), seria por conta do vendedor.

(...)

Não obstante, para a análise da questão, interessa saber se ela presta o serviço de transporte da mercadoria que comercializa. Isso porque, das legislações das próprias contribuições que se pode extrair a possibilidade do desconto de créditos em decorrência da prestação desse serviço, inclusive considerando os combustíveis e lubrificantes. Ou seja, basta que se caracterize a prestação do serviço de transporte, ainda que associada à venda de suas mercadorias.

(...)

Ressalta-se que o **processo só se encerra com a entrega do produto ao cliente**. Conforme trazido no tópico IV.2 a Recorrente precisa atender a legislação para manuseio e transporte de alimentos não-perecíveis.

A empresa também argumenta que o preço do serviço de transporte, usualmente, está contido também no valor das mercadorias e representaria um custo para a empresa que efetua o transporte. Alega que, além disso, referidos combustíveis também são utilizados nos geradores de energia, nos veículos destinados ao transporte de mercadorias e matéria-prima e nos compressores de ar, equipamentos que, segundo alega, seriam todos utilizados em seu processo produtivo. Cita laudo juntado no momento da fiscalização (Doc. 01).

Com relação à rateio ou separação dos combustíveis, aponta medida desnecessária, pois todo o crédito deve ser reconhecido, a saber:

Não merece prosperar a alegação disposta no acórdão recorrido, de que a Recorrente não teria especificado quais as aquisições ou qual o percentual de óleo diesel adquirido foi utilizado no caso do uso nos compressores e geradores. Ora, **os combustíveis em comento são utilizados EM TODA CADEIA PRODUTIVA da Recorrente**, seja nos geradores de energia, empilhadeiras, plataforma tombador, turbina da usina, compressores de ar e frota própria.

Em anexo ao recurso voluntário, é apresentado laudo sobre o processo produtivo de variados produtos, que atestam as informações prestadas. O laudo indica uso de óleo diesel em geradores. Também aponta no transporte:

1. PROCESSO DE TRANSPORTE COMERCIAL E COMPRA DE MATÉRIAS-PRIMAS:

A Urbano Agroindustrial Ltda têm previsto em seu objeto social a prestação de serviço de transporte de carga. Onde realiza com sua frota de veículos o transporte nas aquisições de matéria-prima bem como contrata transportadores autônomos e pessoas jurídicas para realizar o transporte.

Realiza a entrega dos produtos acabados próprios e revendidos bem como contrata transportadores autônomos e pessoas jurídicas para realizar o serviço de transporte.

1.2 PRINCIPAIS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO:

Descrição Produto	NCM
OLEO DIESEL COMUM	2710.19.21
AQUISICAO SERV. TRANSPORTE	
PNEU	8437.90.00

Pois bem, sobre o uso de combustível no transporte de produtos prontos, se equivocou a empresa. Primeiro, o processo produtivo não se encerra com a entrega ao cliente. Claramente, a decisão do STJ que uniformizou o conceito considerou custos e despesas do processo produtivo do bem ou da prestação do serviço, mas não a parte posterior, comercial. É interessante, por demarcar a análise concreta do caso paradigma pelo STJ, mencionar que o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o

entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior (como restou definido no voto vencedor), a saber:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

(sublinhados originais; negritos nossos).

Os gastos de combustíveis com frota própria poderão ou não gerar créditos dependendo do caso e das provas verificadas nos autos. Como ressalta a primeira decisão citada, não há que se falar em insumos no transporte em frota própria de produtos prontos para o adquirente, uma vez que não há que se falar em insumos no caso de produtos prontos, exceto em casos em que o gasto for obrigatório em decorrência de legislação.

Veja-se algumas decisões de empresas de alimentos, seguindo linhas diversas a considerar as provas:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

(...)

COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados não gera crédito da não-cumulatividade da Cofins, por subsunção ao conceito de frete na operação de venda, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

(Processo: 13855-900188/2013-10; Acórdão: 3302-015.314; Sessão: 11/11/2025; 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção)

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

(...)

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA. INSUMO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis, lubrificantes e peças utilizadas na manutenção da frota, essencial para a realização da atividade principal da pessoa jurídica, propiciam a dedução de crédito como insumo.

(Processo: 10930-720946/2016-14; Acórdão: 3201-011.854; Sessão: 17/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção)

.....

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

(...)

CUSTOS COM TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

Súmula CARF nº 217: Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

A recorrente cita a IN RFB 2.121/2022, porém não em toda a extensão. Veja-se a IN:

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, **os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art.3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º **Não** se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em **atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços**.

(...)

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se **insumos**, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - **combustíveis** e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

(...)

§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

VIII - dispêndios com veículos, inclusive **combustíveis** e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

Dessa forma, no caso, no transporte de matérias-primas e produtos semi-elaborados ou em uso nos geradores da unidade de produção, os gastos em questão poderiam ser validados.

Na hipótese de utilização mista, como resta evidente, no caso, considera-se correto o entendimento do PN Cosit/RFB nº 05/2018 (item 14), ou seja, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam identificar o item em questão e sua utilização. Veja-se:

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Assim, bens e serviços genéricos, comuns ou simplesmente classificados sem detalhamento, não poderiam ser objeto de validação. Não há certeza e liquidez que permita alterar o crédito ressarcível, nesse ponto. No caso em concreto, a empresa não busca qualquer critério de separação, argumentado por sua desnecessidade, uma vez que, entende, todo o crédito deve ser validado.

Pelo exposto, entende-se deve ser mantida a decisão combatida

7 MANUTENÇÃO VEICULAR E PREDIAL

A recorrente aponta:

Quanto ao item manutenção, tem-se que correspondem a reparos necessários em veículos utilizados nos transportes de produção e transportes comerciais. No mesmo sentido, a Recorrente também se utiliza de manutenções preventivas na estrutura da empresa, para conservação desta estrutura predial específica da produção.

Da análise da planilha descritiva das glosas efetuadas, nota-se que foi glosado créditos provenientes da aquisição de bens e serviços relativos a itens evidentemente destinados a manutenção de máquinas, equipamentos e veículos da Recorrente, tais como: fitas isolantes, pregos, buchas, lâmpadas, fita veda rosca, silicone, filtros, pneus, peças veiculares, etc. Ora, trata-se de ferramentas ou utensílios utilizados em pequenos reparos e manutenções periódicas realizadas pela Recorrente a fim de manter sua linha de produção em funcionamento, bem como sua frota em condições de rolagem, com os padrões de qualidade pela qual é reconhecida.

A DRJ manteve a glosa asseverando:

Por conseguinte, de acordo com o estabelecido pelo citado Parecer Normativo Cosit/RFB, que disciplinou a aplicação concreta dos critérios definidos pelo STJ na conceituação do termo “insumo”, somente são considerados insumos, para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, os gastos

com peças de reposição e manutenção em veículos que participam efetivamente do processo produtivo.

Desta feita, tendo o contribuinte como atividade principal o beneficiamento de arroz, feijão e outros grãos, o argumento de que aquisições de fitas isolantes, pregos, buchas, lâmpadas, fita veda rosca, silicone integram a base de cálculo do crédito pretendido não merece ser acolhido para fins de eventual restabelecimento da glosa referentes a tais mercadorias.

Assim, em vista dos dispositivos legais acima, também sobre os gastos com filtros, pneus e peças veiculares não é possível se admitir a apuração de créditos. Ainda que reconhecida a relevância do transporte de mercadorias pelo contribuinte oferecido enquanto vendedor.

Na planilha “GLOSAS URBANO - 03TRIM2014 ao 04TRIM2016 - PROCESSO.ods” que acompanhou o parecer fiscal, vê-se que os bens estão classificados na observações que especificam as glosas em *ferramentas, manutenção de veículos e manutenção predial*. No trabalho fiscal ou defesa, os argumentos foram por blocos de bens comuns.

Com relação à manutenção veicular, a glosa deve ser mantida, pelos mesmos motivos antes indicados para o caso dos combustíveis. Há claros casos de transportes de produtos prontos e utilização em atividades comerciais, não separáveis, como assume a recorrente. Desse modo, deve ser negado o recurso.

Sob o item manutenção predial estão classificados diversos gastos, nem sempre coerentes em sua natureza, mas predominantemente vinculados à construção ou manutenção de imóveis, como exemplo: SERRA MANUAL 1218, RELE AUXILIAR 40AMP, VASSOURA PLASTICA S/ CABO, PARAFUSO SEXT ZINC 3/8 X 1.1/2, UC 205 ROLAMENTO FK, MASSA PLASTICA RAPIDA, BOX RETO 3/4, SACO PARA TALHERES, ABRAC D C/C 3/4, BOTINA VICHY EL C/BICO 43, JG UTENSILIOS ACO INOX 5PCS, PERFIL CHAPA 14PTA DIVERSOS, SILICONE PROAUTO GEL, ASS.CELITE ORIGINAL FIT/VERSAT, BACIA P/CX ACOPL.CELITE FIT BR, AREIA GROSSA, VINAGRE, ABRAC D CUNHA 3/4, PERFILEX ABRAC D C/C 3/4, LUVA LATEX KALIPSO AMARELA G.

Os gastos que se referem a benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa devem ser imobilizados, gerando direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas com base nos **encargos de depreciação**, em conformidade com o art. 3º, inciso VII, e § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(destaques nossos)

As reformas e benfeitorias de bens do parque produtivo devem seguir essa sistemática. No caso de bens ativáveis, os créditos são sobre os encargos de depreciação. Para o crédito básico como insumos a condição é mais restrita, a aplicação deve ser no processo produtivo.

É de se citar algumas ementas de decisões do Carf:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO 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.

Assim, em consonância com o julgado do STJ e **por não se enquadrarem na definição de insumos, não geram créditos da contribuição**, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, **gastos com limpeza, conservação e manutenção**, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência), regras de segurança, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

(...)

(Processo 16682.904908/2017-59; Acórdão 3102-002.728; Sessão: 18/09/2024).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. **Não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação.**

(Acórdão: 9303-006.595; processo 11065.003772/2003-16; sessão: 10/04/2018; 3ª Turma / CSRF).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

(Acórdão: 3402-011.156; processo: 10925.721990/2011-14; sessão: 24/10/2023).

(gn).

Assim, nada a alterar.

No caso das ferramentas, também não há plena uniformidade, mas é possível supor que, no geral, referem-se a máquinas e equipamentos ou acessórios do processo produtivo. Veja-se apenas como exemplo não exaustivo: JOGO CHAVE ALLEN WORKER 2,0, A CHAVE BIELA 14MM TRAMONTINA, CHAVE BIELA 12MM TRAMONTINA, CHAVE PHILLIPS 3/16X6 TRAMONTI, CHAVE COMB 11MM KALA, BROCA, BROCA ALICATE FILTRO, SERRA COPO BIMETAL, SACA PINO PARALELO, ABRACADEIRA ROSCA S/FIM 32-44, CHUMBADOR, MANDRIL, ELETRODO 46X3,25MM PARAFUSADEIRA 1441.3 GSR 6-25.

Ora, não é possível, assim como no caso de itens para construção, a análise individual de utilização. Com relação às ferramentas, porém, entende-se por dar razão à empresa. A produção da empresa impõe algum nível de mecanização e os itens glosados se encaixam como ferramentas ou partes e peças necessárias no equipamento e maquinário da empresa. O Carf já assim entendeu. Cita-se algumas decisões, sendo a primeira desta turma de julgamento:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

(...)

CRÉDITO. GRAXA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FERRAMENTAS. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Devem ser revertidas as glosas de créditos decorrentes de aquisições destinadas à produção de açúcar, observados os demais requisitos da lei, em relação a (i) graxa (ii) manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção e (iii) ferramentas consideradas essenciais ou relevantes no processo produtivo.

(Processo 10410.721224/2011-41; Acórdão 3201-012.160; sessão 16/10/2024).

.....

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

(...)

FERRAMENTAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS DA CADEIA DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. ADMISSIBILIDADE.

Ferramentas utilizadas para fins de manutenção de equipamentos de produção o crédito deve ser considerado para o creditamento da COFINS não-cumulativo, pois o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(Processo 10783.906261/2013-51; Acórdão 3102-003.394; sessão 27/02/2026).

.....

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

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170

(Processo 10945.900038/2017-24; Acórdão 3402-011.048; sessão 28/09/2023)

Ao que consta dos autos, a planilha anexa ao parecer fiscal pode ser a base para a aferição.

Dessa forma, deve ser reformada a glosa de créditos de ferramentas.

8 DOS MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE, PALETES E LONA

Com relação às embalagens de transporte, as glosas foram realizadas pela autoridade fiscal sob a justificativa de serem materiais aplicados aos produtos acabados, destinadas apenas ao transporte das mercadorias finalizadas.

A DRJ negou o crédito, basicamente considerando as embalagens de transporte como aplicadas aos produtos prontos e citando o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e IN RFB nº 2.121/2022.

Reclama a interessa da glosa de bens que seriam destinados à embalagem das mercadorias produzidas, tais como: filme stretch, bobinas de papelão, papelão ondulado, lona e paletes de madeira. Explica que tais itens de fato são utilizados no processo de embalagem e expedição de seus produtos, bem como na movimentação de mercadorias no decorrer do processo produtivo, e consistiriam em etapa indispensável de sua cadeia produtiva, posto que não haveria como comercializar seus produtos sem que eles estejam adequadamente acondicionados.

De fato, o material de transporte e os serviços relacionados permitem manter integridade e natureza dos produtos, enquadrando-se entre os gastos necessários ao processo produtivo. A jurisprudência do Carf caminhou neste sentido, na direção do pleiteado, culminando com a súmula que segue:

SÚMULA CARF Nº 235

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

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.

O disposto deve incluir os gastos com pallets, conserto e manutenção, e as despesas necessárias de acondicionamento e transporte, as caixas, fitas, assim como lonas utilizadas.

Dessa forma, entende-se devam ser revertidas as glosas com material de embalagem, incluindo lonas e paletes.

9 DAS OPERAÇÕES COM FRETES

Frete de aquisições e transferências entre filiais

A glosa foi mantida pelo julgamento de origem uma vez que:

Observa-se que na “LINHA 02” do Sped Contribuições, reproduzida na planilha “GLOSAS URBANO - 03TRIM2014 ao 04TRIM2016 - PROCESSO, fl. 3909, não há

informações sobre os produtos transportados e o manifestante não trouxe aos autos qualquer informação a respeito, impossibilitando concluir se o frete ali registrado se insere no conceito de insumo. Por consequência, impossível a reversão da glosa do frete registrado como REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO.

Doutra banda, na “LINHA 07” do Sped Contribuições, reproduzida na planilha citada no parágrafo anterior, há informações sobre os produtos transportados, contudo, por suas características e peso, não são insumos ou produtos em elaboração, mas produtos acabados (p. ex.: VOLANTE, FIO, FLANGE, MALHA PREMIUM, PERFIL DE SILICONE, GOLA, PUNHO, COTTON, PIC CONFORT, etc...). Desta feita, não há glosa a ser revertida.

Ao passo que, com o título de transferências entre filiais, a DRJ reverteu parcialmente a glosa:

Também em relação a este tópico, nota-se que na “LINHA 02” do Sped Contribuições, reproduzida na planilha “GLOSAS URBANO - 03TRIM2014 ao 04TRIM2016 - PROCESSO, fl. 3909, não há informações sobre os produtos transportados e o manifestante não trouxe aos autos qualquer informação a respeito, impossibilitando concluir se o frete ali registrado se insere no conceito de insumo. Por consequência, impossível a reversão da glosa do frete registrado como TRANSFERÊNCIAS FILIAIS.

Doutra banda, na “LINHA 07” do Sped Contribuições, reproduzida na planilha citada no parágrafo anterior, há registros de serviços de transporte de produtos que por suas características e pelo peso são considerados insumos e produtos em elaboração, mas há também registro de fretes relativos a transporte de produtos acabados (p. ex.: ARROZ BENEFIC PARB L.F. SUPER MAXIMO TP 1 - (30 X 1KG), MASSA ALIMENTICIA DE ARROZ URBANO PENNE 10X500GR (MACARRAO), MASSA ALIMENTICIA DE ARROZ URBANO C/ OVOS PARAFUSO 24X500GR (MACARRAO), FARINHA DE ARROZ 10X1KG, etc...). Desta feita, serão revertidas as glosas dos valores de fretes relativos ao transporte de “ARROZ COM CASCAS” e dos produtos que estão identificados com os seguintes pesos: (TONELADA), (AGRANEL) TON, EM TONELADA, (TONEL.), TONELADA (BIG BAG) e BIG BAG.

De outra parte, foi negado o crédito de frete na aquisição de bens de pessoas físicas e com alíquota zero:

O item 160 acima transcrito expressamente esclarece que, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente, como pretende a Interessada.

Na insurgência, se colaciona aqui os seguintes argumentos:

A operação em questão se trata de remessas de arroz em casca para serem beneficiadas por terceiros, seja por insuficiência de estrutura ou restrições de maquinário que impediram a Recorrente naquela ocasião de entregar a totalidade

dos pedidos contratados. Desse modo, valeu-se de fornecedor terceirizado para complementar seu processo produtivo.

O frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte gera direito ao crédito de PIS/COFINS, sendo que o requisito fundamental ao direito ao crédito é que o serviço seja contratado

(...)

Conforme já explanado anteriormente, o frete é um custo ao industrializador, seja ele compreendido na venda dos produtos acabados como no item anterior, seja na aquisição de mercadorias, por se tratarem estas de insumos, permitindo assim o creditamento de PIS/COFINS, desde que as aquisições estejam vinculadas aos insumos utilizados na produção de bens ou dos produtos destinados a venda, nos termos do previsto no art. 3º, inc. II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação à contratação de **frete na aquisição de insumos com alíquota zero**, já restou demonstrado que se trata de transporte de matéria prima adquirida pela Recorrente, notadamente arroz em casca e outros grãos utilizados como insumo no seu processo produtivo.

Não fica claro exatamente a que fretes o contribuinte se refere em cada item. Não são citados exemplos vinculando a glosa ao argumento.

De toda a forma, a DRJ já reconheceu parcialmente créditos de fretes, inclusive no transporte de arroz com cascas. Quanto aos fretes em que não há comprovação do produto transportado, e não se sabe se este também a empresa alega tratar-se de aquisição ou transporte de arroz em elaboração, entende-se por manter a glosa. **Há necessidade de comprovação da mercadoria transportada e destino**, uma vez se tratar de variadas situações passíveis ou não de creditamento.

No recurso, não há oferecimento de provas ou direção ao julgador sobre as diferentes operações abrangidas, quiçá um exemplo representativo de cada operação. O frete em questão deveria possibilitar conferir o bem transportado de modo a inferir seu ingresso ou reingresso no processo produtivo. Nesse sentido, vale-se das lições de **Fabiana Del Padre Tomé** (A prova no Direito Tributário, 4ª ed, 2016, p. 221):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. **É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar.** A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (Destaques acrescidos).

Já nos **fretes glosados por aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições as alegações merecem guarida, seja no caso de fretes referentes a aquisições de pessoas físicas, ou de bens sujeitos à alíquota zero ou suspensão.**

A glosa é fundada na visão de que não se considera a despesa com frete como um serviço gerador de crédito independente do produto adquirido, mas, ao contrário, sempre a ele vinculado. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

A empresa contesta pois os fretes constituem serviços que se caracterizam como insumo, independente do bem que transportam. E é esse o caso. O frete está sujeito ao pagamento das contribuições, independente do bem transportado

O Carf já publicou súmula sobre a matéria cujo entendimento deve ser adotado. Veja-se:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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

(grifou-se).

Da mesma forma com a aquisição de insumos em geral, se o frete esteve sujeito a incidência das contribuições e foi pago de forma autônoma pelo adquirente, não haveria por que não validar o crédito.

Assim, devem ser aceitos os créditos decorrentes de fretes de compras de insumos, independentemente de o bem ter sido adquirido de pessoas físicas ou da aquisição do bem não estar sujeita ao pagamento da contribuição, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

A empresa também se insurge contra a **glosa de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos**.

Ocorre que aqui se trata de gasto pós-produção. De toda a forma, sobre o assunto, também o Carf já uniformizou entendimento. Veja-se a Súmula:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Em igual direção é o disposto na IN RFB 2.121/2022. Dessa forma, a glosa deve ser mantida.

Frete devolução

Quanto ao frete referente à devolução sustenta o manifestante que assim como a despesa com o frete na aquisição de insumos integra o seu custo, as despesas com frete incorridas para o recebimento de bens em devolução também integram o seu custo, de modo que ensejam a tomada de créditos, conforme arts. 3ºs, inciso VIII, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Diz o dispositivo citado pelo manifestante:

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

(...)

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

A possibilidade de desconto de crédito na operação de vendas está previsto no inciso IX, dos arts. 3ºs das precitadas Leis.

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

(...)

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

A DRJ negou o pleito:

No caso, não se trata da operação de venda, que gerou crédito para o manifestante, o que se pretende é o aproveitamento, também, do frete na devolução de mercadoria.

Observa-se que a legislação autoriza o creditamento dos dispêndios com frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, nada falando sobre frete concernente a bens recebidos em devolução.

A situação do bem em devolução, citada pela interessada, é diferente da do bem. O frete não compôs diretamente a receita ou faturamento. No caso do bem vendido sem tributação, uma vez devolvido, o crédito funciona como uma espécie de estorno daquela receita tributada. O frete é diferente, pois, caso se argumente que ele é custo, que compôs o preço da mercadoria, o crédito para a devolução da mercadoria já atenderia o pretendido, pois o valor do frete já estaria ali contido.

Porém, efetivamente, poderia se argumentar que o frete em devolução faz parte das despesas totais de frete na operação de venda, para a qual existe previsão legal. Parece não haver posicionamento uniforme dos julgadores do Carf. Filio-me ao entendimento adotado no seguinte julgado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

SÚMULA CARF nº 188 É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, **não são passíveis de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido**, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.

(...)

(Processo 11080.906180/2013-31; Acórdão 3301-014.429; sessão 17/04/2025)

Então o frete de devolução de vendas carece de previsão legal a permitir o creditamento.

10 DESPESAS COM ALUGUEL

Foram glosados os valores de dois contratos de aluguel: de FOA Patrimonial LTDA. (CNPJ 07.434.066/0001-39) e MOBIL EMPREENDIMENTOS LTDA. (CNPJ nº 05.567.328/0001-08), cujos contratos e eventuais aditivos já se encontram acostados aos autos. Os valores excederam o valor de aluguel pago, desconsiderados outros valores como condomínio, taxas ou IPTU.

Com relação ao primeiro, a recorrente traz o mesmo argumento da manifestação de inconformidade, de que a fiscalização teria desconsiderado o reajuste. Assim:

O contrato em questão foi firmado agosto de 2012, sendo que o IGP-M acumulado para o ano de 2013 e 2014 somam 9,04%, que aplicado sobre os R\$ 20 mil resultaria em um reajuste aproximado de R\$ 1.800,00 para o ano de 2015. Justamente a variação do valor pago a esse título no período.

No caso, não há novidade no argumento. No mais, considero suficientes as razões postas na decisão de 1º grau, que adoto nos termos do inciso I, do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – Portaria MF 1.634/2023):

A uma, os valores glosados não dizem respeito a reajuste de aluguel, mas a IPTU, taxas, seguros, despesas de condomínio, etc, como apontado pela fiscalização. A duas, o valor de R\$ 21.400,00 foi contabilizado duas vezes pelo manifestante, uma com a data de operação 31/12/2015 e outra com data de operação 02/12/2015, conforme planilha de fl. 3909.

Com relação às glosas do pagamento à MOBIL Empreendimentos Ltda, o comprovado indica dar razão ao recorrente. Conforme consta na planilha de glosas que acompanhou o parecer e despacho decisório, os aluguéis foram registrados como “MOBIL EMPREENDIMENTOS LTDA ME” ou “MORAR BEM ADMINISTRAÇÃO DE BENS E IMÓVEIS”. O parecer fiscal apenas registra que:

- NATUREZA DA BASE DE CÁLCULO 05 Linha 05 – R\$4.312,00 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas. Foram glosados os valores não relativos ao aluguel (IPTU, taxas, seguros, despesas de condomínio, etc.) e os valores não referentes ao período analisado (inc. II, § 1º do Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) conforme demonstrativos, contratos/aditivos e esclarecimentos enviados pelo contribuinte (intimações 0032/2019 e 0063/2019 às folhas 40/44 e 3704/3705). Observe-se que os valores lançados em nome da empresa “MORAR BEM ADMINISTRACAO DE BENS E IMOVEIS” referem-se à “MOBIL CONSULTORIA E GESTAO EMPR LTDA ME”.

A recorrente justificou:

Nota-se que os valores pagos no decorrer do ano de 2016, por vezes incluíram o montante destinado ao pagamento de aluguel de imóvel locado por SSF Empreendimentos, Participações e Administração de Bens Próprios LTDA. (CNPJ nº 15.272.454/0001-09). Fala-se aqui do imóvel localizado em Guarulhos, à Estrada Capão Bonito, 228, pelo valor mensal inicial de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) conforme contrato firmado em 01/11/2012, posteriormente reajustado para R\$ 114.660,00 (cento e quatorze mil seiscentos e sessenta reais), por meio do Aditivo assinado em 12 de novembro de 2012 (tais documentos foram igualmente apresentados em sede de fiscalização):

(...)

A soma do valor de aluguel pago à MOBIL (R\$ 56 mil) e do montante pago à SSF (R\$ 114.660,00), chega-se ao valor utilizado como base para cálculo dos créditos no período(R\$ 171.293,00), confira-se:

De fato, há coerência em parte dos valores. Efetivamente, constam dos autos tanto o contrato com Mobil como com SSF Empreendimentos, Participações e Administração de Bens Próprios LTDA. (CNPJ nº 15.272.454/0001-09). O valor previsto para o período, de R\$ 56.633,00, somado ao valor de R\$ 114.660,00 efetivamente resulta em R\$ 171.293,00. Este valor foi indicado pela empresa em vários meses e com algumas variações.

O parecer é bastante objetivo na descrição, não detalhando os valores validados de outros contratos ou procurando esclarecimentos, por exemplo, para a diferença de nome no

registro. Dessa forma, nos meses em que coerente, parece correto considerar como um erro a agregação dos valores, sem discriminação, aceitando o afirmado e corrigindo o erro excusável. Nesse caso, entende-se deva ser excluído os valores de glosa até R\$ 114.660,00 entre os meses de dezembro de 2015 e setembro de 2016 (exceção é janeiro de 2016, em que não houve glosa – base de cálculo solicitada de R\$ 56.663,00).

Portando, deve ser revertida a glosa de despesas de aluguéis de imóveis até o valor de R\$ 114.660,00, para os meses de dezembro de 2015 e fevereiro a setembro de 2016.

11 ATUALIZAÇÃO DO RESSARCIMENTO PELA TAXA SELIC

O contribuinte pede o reconhecimento do direito de atualização do crédito de ressarcimento pela taxa Selic.

A DRJ não conheceu da matéria por opção pela via judicial. No recurso, nada se acrescenta neste aspecto.

Desse modo, entende-se por aderir à decisão contestada, da qual se transcreve o essencial:

No que tange ao pedido de aplicação da taxa Selic sobre o direito creditório solicitado, há que se observar que o contribuinte submeteu essa questão à apreciação do Poder Judiciário, por meio do mandado de segurança (nº 5001215-14.2019.4.04.7209/SC), no qual foi solicitada a concessão de ordem para que fosse aplicada correção monetária pela SELIC a partir do escoamento do prazo de 360 dias do protocolo administrativo do pedido.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, nos termos do artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80 e do art. 87 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, *in verbis*:

Agrega-se a súmula Carf que segue:

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Dessa forma, não se conhece do recurso nessa rubrica.

12 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não contestada na primeira instância e em razão de renúncia da via administrativa quanto à aplicação da taxa Selic, e, na parte conhecida por lhe dar parcial provimento para reverter a glosa de créditos decorrentes de:

- Gastos com ferramentas;
- Material de embalagem, incluindo lonas e paletes;
- Fretes de aquisições de insumos ou de produtos em elaboração, tributados ou não, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições;
- Despesas de aluguéis de imóveis devidamente comprovadas, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR