



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.901281/2017-29
ACÓRDÃO	3202-002.904 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 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.

TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de resíduos sólidos necessários à recuperação do meio ambiente dado que esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas dos créditos sobre (1) dispêndios com embalagens para transporte, nos termos da Súmula CARF nº 235, (2) dispêndios com fretes na aquisição de insumos (leite cru) contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos não sujeitos à incidência das contribuições, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, (3) despesas com tratamento de resíduos industriais, e (4) despesas com serviços de análise laboratorial.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o indeferimento de Pedido de Ressarcimento Eletrônico- PER nº 40286.95080.210116.1.1.19-7405) de crédito de Cofins apurado na sistemática não cumulativa, vinculado a receita não tributada no mercado interno, no valor de R\$2.309.996,22, relativo ao 3º trimestre de 2015.

Na Informação Fiscal a autoridade tributária informa que a pessoa jurídica é uma cooperativa tendo como atividade a fabricação de laticínios. E que grande parte da receita não é tributada, face redução da alíquota a zero (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, incisos XI, XII, XIII e XXIV) e suspensão do leite in natura (art. 9º, inciso II, da mesma Lei).

Ressalta que a Recorrente usa o método de rateio proporcional e que os valores dos pedidos de ressarcimentos são compatíveis com os valores dos créditos informados na EFD-Contribuições.

Constatou ainda a fiscalização que as receitas de exportação declaradas são compatíveis com os valores das exportações registradas no SISCOMEX, houve a confirmação da regularidade cadastral dos principais fornecedores da contribuinte, bem como, a compatibilidade entre os valores das NFe e dos CTe emitidos pelos principais fornecedores com os valores escriturados e que a contribuinte não utilizou o crédito requerido em deduções/descontos ou em outro pedido de ressarcimento.

Da auditoria das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD-Contribuições e das informações prestadas pela contribuinte, apurou-se irregularidades, sendo assim, houve as seguintes glosas:

1- AQUISIÇÃO DE BENS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS:

1.a- Combustíveis (álcool e gasolina);

1.b – Embalagens para transporte;

1.c - Fretes

1.c.i- Frete na aquisição de insumos (leite cru)

1.c.ii- Despesas com Armazenagem, Frete na operação de venda não comprovados (CST 51) e Frete interno entre estabelecimentos (Remessa e retorno para industrialização e Remessa e Retorno para armazenagem)

1.c.iii- Frete de produtos acabados

2- SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS:

2.a- Serviços de análise laboratorial;

2.b- Tratamento de resíduos industriais;

2.c- Carregamento de produtos acabados;

2.d- Controle de Pragas na indústria; e

3- Créditos de encargos de depreciação na aquisição de bens usados para incorporação no ativo imobilizado;

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada parcialmente procedente pela 31ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento, formalizada através do acórdão 108-034.904, assim ementado:

Assunto: Contribuição para a Seguridade Social- COFINS

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nº Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para o processo de produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, cujas despesas restem devidamente comprovadas.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize 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, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros(insumo do insumo).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS.

Consideram-se insumos 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM.

Não são consideradas insumos as embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE. MERCADORIAS E INSUMOS.

É cabível a apropriação de crédito em relação às despesas de frete nas operações de venda, desde que se trate de bens para revenda ou de bens produzidos ou fabricados pelo vendedor e que o ônus seja suportado pelo vendedor. Referida hipótese não abrange a transferência de mercadoria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, pois se trata de etapa anterior à venda propriamente dita.

É vedado o crédito a título de insumo com o frete relativo a transferência de produto acabado em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

A parcela do frete sujeita ao pagamento das contribuições, que integra o custo de aquisição do insumo não tributado (suspensão, alíquota zero ou não incidência), inclusive, concede direito ao crédito com o respectivo transporte.

Já o frete não sujeito ao pagamento das contribuições, que integra o custo de aquisição do insumo, não concede direito ao crédito com o respectivo transporte.

A falta de comprovação da tributação do frete incorrido na aquisição de produto não tributado impede a admissão do creditamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

ÔNUS DA PROVA. CRÉDITO NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA.

É da contribuinte o ônus probatório da legitimidade dos créditos, eis que, ao descontá-los das contribuições devidas, reduz, em seu benefício, os valores das contribuições a pagar. E o momento oportuno de se fazer a prova necessária é na manifestação de inconformidade.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito pleiteado.

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a analisar o mérito.

DO MÉRITO

Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

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

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

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

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

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

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

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

tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

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

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

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

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

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

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo

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

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

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

1- DAS GLOSAS

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

AQUISIÇÕES DE BENS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS:**1.a- Combustíveis (álcool e gasolina)**

Entendeu a fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, que as despesas com combustíveis e lubrificantes são consideradas insumos quando aplicados em veículos utilizados em qualquer etapa do processo produtivo, tal como nº transporte dos insumos de produção entre estabelecimentos da empresa para o processo produtivo.

No presente caso, a glosa se deu porque trata-se de despesas com combustíveis utilizados em veículos de vendedores da área comercial.

A Recorrente opõe-se a tais glosas, afirmando que os bens desconsiderados pela fiscalização têm ligação com o processo produtivo.

No presente tópico recursal, não há reforma a fazer, pois, a meu entender, dispêndios com combustíveis utilizados na área comercial não podem ser considerados insumos para fins de tomada de crédito das contribuições por não serem elementos inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho hígidas as respectivas glosas.

1.b – Embalagens para transporte

Foram glosados os créditos com caixas de Papelão, caixa shirink, cantoneira de papelão, chapa de papelão, filme stretch, fita adesiva e película polietileno contrátil, porque utilizados para acondicionamento dos produtos que já estão em sua embalagem de apresentação, objetivando transporte, não gerando crédito a título de insumo.

Em sua defesa, esclarece a contribuinte tratar-se de embalagem para transporte de produtos embalados individualmente, que devem necessariamente ser acondicionados em embalagens maiores, sob pena de ser tornar impossível - do ponto de vista físico - o transporte dos produtos.

Por sua vez, alega a fiscalização, que por não se tratar de embalagem de apresentação, mas sim embalagem de transporte, não há como tomar crédito sobre tais dispêndios.

Aqui entendo que não assiste razão o julgador de piso. Pois as embalagens são utilizadas no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, como é o presente caso, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente.

Consequentemente, os bens e serviços empregados, mesmo que, posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como é o presente caso.

Aqui merecem as glosas serem revertidas.

1.c – DOS FRETES

1.c.i- Frete na aquisição de insumos (leite cru) não sujeitos ao pagamento das contribuições

Como relatado, a cooperativa tem por atividade a fabricação de laticínios e auferir receita não tributada pela suspensão (leite in natura – art. 9º, II, da Lei nº 10.925/04) e pela alíquota zero (Leite pasteurizado ou industrializado, leite em pó, bebidas lácteas, queijos, soro de leite fluido, manteigas etc. – art. 1º, XI, XII, XIII e XXIV da Lei nº 10.925/04).

No que cerne ao direito a tomar crédito sobre aquisições de insumos (leite cru) não sujeitos ao pagamento das contribuições, entendeu a fiscalização que não há crédito em relação a bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

A fiscalização argumentou a existência de previsão legal para apuração de créditos sobre fretes apenas e tão somente se relacionados com operações de venda e se suportados pelo vendedor, nos termos do art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei n. 10.833/2003.

No entanto, sustentou a possibilidade de inclusão dos valores dispendidos com frete na aquisição de insumos, já que essa despesa comporá o custo de aquisição do produto. Para que isso seja possível a fiscalização aduz que o frete esteja submetido à tributação e, além disso, é necessário que o bem adquirido também dê direito à apuração de crédito.

Assim, o frete é um acessório, não sendo possível a apuração de um crédito como uma despesa autônoma. Portanto, o frete, por ser custo de aquisição do insumo, assume a mesma natureza deste, não podendo ser admitido o crédito se o custo do bem adquirido não pode ser inserido na base de cálculo dos créditos.

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

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

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

1.c.ii- Despesas com Armazenagem e Fretes na operação de venda não comprovados (CST 51) e fretes internos (Frete de remessa e retorno para industrialização e de remessa e retorno para armazenagem)

Aqui, neste tópico recursal, trata-se de matéria de provas.

Ratificado pela julgador de piso, a fiscalização glosou créditos decorrentes de despesas com fretes na operação de venda não comprovados (CST 51) e frete interno (remessa e retorno para industrialização e remessa e retorno para armazenagem).

A fiscalização efetuou a glosa da diferença entre o valor informado na memória de cálculo e aquele constante da EFD-Contribuições a título de despesas de armazenagem e frete na operação de venda (CST 51), diante da falta de comprovação. Ainda, glosou o frete entre estabelecimentos da pessoa jurídica por entender que é autorizado o crédito, somente, com o frete nas operações de venda, quando o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

Em sua defesa, alega a Recorrente que operações de venda nem sempre são diretas, havendo necessidade de que os produtos ou mercadorias sejam transferidos ou remetidos para filiais ou centros de distribuição.

Acerca da parcela não comprovada, o acórdão recorrido enfatiza que nenhum documento probatório foi apresentado pela contribuinte em sua defesa, que se limitou a alegar inexistir diferenças entre os valores informados na EFD-Contribuições e aqueles contidos na memória de cálculo, mas apenas uma confrontação de valores de forma equivocada. Alega que a fiscalização não aceitou a destinação dos insumos e a utilização dos serviços prestados no processo produtivo relacionando documentos de forma aleatória em planilha eletrônica, mas a contribuinte sequer aponta quais insumos e serviços que julga terem sido indevidamente desconsiderados pela fiscalização. Ademais, a rubrica em questão não trata de insumos, mas de despesas de armazenagem e frete na operação de venda, cuja previsão de apropriação de crédito é específica, constante do art. 3º, IX, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, distinta daquela prevista

para bens e serviços utilizados como insumos (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

Daí, reitera o julgador de piso que ônus da prova é da contribuinte, cabendo a ela comprovar o seu direito creditório e que a prova deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

Ratificando o acórdão recorrido, a glosa se deu por ausência de provas da efetividade das operações. Todavia, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar o direito pleiteado. Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º- Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

VII- o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

Não há como afastar a regra contida nos art. 170 do CTN, impõe-se como imperioso a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário para validação da compensação do crédito tributário.

Por iguais razões acima exposta, ou seja, por ausência de comprovação de efetividade das operações, também mantenho hígidas tais glosas com despesas com armazenagem e fretes interno entre estabelecimentos (Remessa e retorno para industrialização e Remessa e Retorno para armazenagem).

1.c.iii- Frete entre estabelecimentos de produtos acabados

No que se refere as glosas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa, tal questão não merece maiores digressões, merecendo aplicar ao tema a 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.

Portanto, mantenho as glosas.

2- SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS:

2.a- Serviços de análise laboratorial

No que se refere ao serviço de análise laboratorial de matéria-prima e produto acabado, a contribuinte ali descreveu genericamente o serviço prestado, bem como a sua utilidade a título de insumo para a fabricação dos produtos (análise laboratorial de produto), por isso, a fiscalização procedeu a glosa do respectivo crédito.

Entretanto, tais glosas merecem ser revertidas, sobretudo, considerando a atividade produtiva da recorrente, na qual se evidencia a relevância e essencialidade do insumo para o seu processo produtivo.

Por isso, revento tais glosas.

2.b- Tratamento de resíduos industriais

Segundo o entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, a glosa do tratamento de resíduos industriais ocorre posteriormente ao processo produtivo e sendo assim, não seria essencial ou relevante ao processo de produção.

A meu sentir, tais glosas não merecem ser mantidas dado que adequado tratamento e descarte de resíduos é exigível para o cumprimento de normas ambientais, bem como, necessários sob o ponto de vista de proteção ao meio ambiente.

Revento as glosas referente às despesas com tratamento de resíduos industriais.

2.c- Carregamento de produtos acabados (serviços de carga e descarga)

Segundo o entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, a glosa com despesas com carregamento de produtos acabados (serviços de carga e descarga) ocorrem posteriormente ao processo produtivo e sendo assim, não seria essencial ou relevante ao processo de produção.

Entretanto, compulsando-se os autos, no presente recurso, não há impugnação específica para presente glosa, portanto, não conheço do presente tópico recursal.

2.d- Controle de Pragas na indústria

No meu entender, dispêndios com controle de pragas não podem ser considerados insumos para fins de tomada de crédito das contribuições por não serem elementos inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho hígidas as respectivas glosas.

3- Encargos de depreciação na aquisição de BENS USADOS para incorporação no ativo imobilizado

A fiscalização procedeu à glosa do crédito na aquisição de bens usados (conjunto evaporador) de pessoa jurídica domiciliada no país para incorporação ao ativo imobilizado, diante da vedação legal existente (art. 1º da IN SRF nº 457/2004).

Em sua defesa, a contribuinte argumenta que o §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dispõe que a aquisição de bens ou serviços isentos só não ensejará o direito ao crédito quando utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos a alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, de modo que entende ser cabível a apuração do crédito. Em corroboração, cita a SC SRRF/9ªRF nº 134/2005 relativa à importação de bens usados.

Entretanto, não assiste razão a Recorrente.

Ratificando o entendimento da autoridade fiscal, como é sabido, os bens do ativo imobilizado não se enquadram no conceito de insumo, conforme se depreende do art. 176, § 2º, I, da IN RFB nº 2.121/2022:

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).

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

I - bens incluídos no ativo imobilizado; (destaques acrescidos)

(...).

Quanto à possibilidade de creditamento sobre bens do imobilizado, estabelecido no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável ao PIS por força de seu artigo 15, é calculado sobre os encargos de depreciação incorridos no mês:

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

(...)

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

(...)

§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:(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...).

Pelas disposições contidas nas Leis nº 10.865, de 2004 (art. 21), e nº 11.051, de 2004(art. 2º), estabeleceu-se a possibilidade de apropriação dos créditos relativos a alguns bens do imobilizado calculados não em razão dos encargos de depreciação apurados no mês, mas em razão do valor de aquisição de tais bens, em prazos de 48 ou 24 meses. Trata-se de forma opcional e irretratável de apropriação dos créditos em comento.

Todavia, a Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004 vigente à época, regulou a matéria e vedou expressamente a apuração de crédito com aquisição de bens usados (máquinas, equipamentos e outros bens) para incorporação ao ativo imobilizado, seja adquirido no país ou no exterior:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e nº art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

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

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda(RIR de 1999); e

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

Posteriormente, a Lei nº 11.774, de 2008, instituiu outra possibilidade de apropriação dos créditos, na hipótese de máquinas e equipamentos novos destinados à produção de bens e serviços, adquiridos a partir do mês de maio/2008, calculados sobre o valor correspondente a 1/12 do custo de aquisição do bem (art. 1º). Esta Lei foi objeto de alteração pela Medida Provisória nº 540, de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011, que consolidou essa possibilidade de apuração dos créditos em relação a aquisição de alguns bens do ativo imobilizado em prazos de até 12 meses da data de aquisição.

O que se extrai do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é que, de fato, ratificando o entendimento do julgador de piso, não há direito à apuração de crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, neste último caso(de isenção) quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição:

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

(...)

§ 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; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

(...). (destaques acrescentados)

Pois, de acordo com as mesmas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a receita de venda de bens de ativo imobilizado (receita não operacional) não integra a base de cálculo do Pis e da Cofins, na sistemática não cumulativa (art. 1º, §3º, VI e art. 1º, §3º, II, respectivamente), não se tratando de hipótese de isenção, cuja exclusão da base de cálculo é prevista especificamente nos art. 1º, §3º, I das citadas leis: Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

(...)

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

(...).

Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0(zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

(...).

Como pode ser verificado na leitura do conjunto normativo vigente sobre o tema, há vedação a essa espécie de creditamento, não sendo permitido o crédito do PIS e da COFINS sobre a depreciação de bens do Ativo imobilizado - na hipótese de aquisição de bens usados, porque, no parágrafo 2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e da 10.833, de 2003 (com relação da Lei nº 10.865, de 2004), define que não há direito a crédito sobre bens adquiridos sem

tributação e, o ganho de capital (quando da venda/aquisição de bens usados), também não é tributado.

Como se vê, da leitura dos dispositivos acima, há vedação expressa a essa espécie de creditamento, demonstrando o acerto do Fisco em glosar estes créditos e da necessidade desta glosa.

Por todo exposto, nego provimento ao tópico recursal.

4- Do julgamento em conjunto

Pleiteia o contribuinte o julgamento em conjunto dos Processos 10930.908045/2016-52; 10930.908041/2016-74; 10930.908042/2016-19; 10930.908046/2016-05; 10930.908047/2016-41; e 10930.908048/2016-96.

Nesta Sessão de Julgamento, estão sendo julgados todos os processos que a mim foram distribuídos para relatar.

Por fim, ante todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas:

(1) dispêndios com embalagens para transporte, nos termos da Súmula CARF nº 235;

(2) dispêndios com fretes na aquisição de insumos (leite cru) contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos não sujeitos à incidência das contribuições, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições;

(3) despesas com tratamento de resíduos industriais, e

(4) despesas com serviços de análise laboratorial.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

ACÓRDÃO 3202-002.904 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10930.901281/2017-29

DOCUMENTO VALIDADO