



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10930.903687/2014-01
ACÓRDÃO	3001-004.189 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA JÁ ACOLHIDA PELA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.

Não se conhece do recurso quanto à matéria já acolhida pela decisão recorrida, por ausência de interesse recursal.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA ESPECIFICAMENTE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

No processo administrativo fiscal, não se admite impugnação genérica. Consideram-se consolidadas administrativamente as glosas que não tenham sido objeto de contestação específica na manifestação de inconformidade.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

O reconhecimento de direito creditório em pedido de ressarcimento exige comprovação da certeza e liquidez do crédito, cabendo à contribuinte demonstrar, de forma específica, o atendimento aos requisitos legais de creditamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. CREDITAMENTO. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre despesas com frete na aquisição de insumos não onerados, desde que o serviço esteja registrado de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenha sido efetivamente tributado.

FRETE DE INSUMOS ENTRE UNIDADES PRODUTIVAS. PRODUTO EM ELABORAÇÃO. CREDITAMENTO.

O transporte de insumos ou produtos em elaboração entre unidades produtivas gera crédito quando o bem transportado integra a cadeia industrial e mantém natureza de insumo.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. RECEITA COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.

A suspensão ou alíquota zero incidente sobre a receita da mercadoria vendida não impede, por si só, a manutenção do crédito regularmente apurado sobre o frete da operação de venda, quando suportado pelo vendedor.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. SÚMULA CARF Nº 217.

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

FRETES NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMO OU OPERAÇÃO DE VENDA. GLOSA.

Mantêm-se as glosas relativas a devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro e demais fretes não caracterizados como transporte de insumo ou frete na operação de venda.

BENS E SERVIÇOS CLASSIFICADOS GENERICAMENTE COMO INSUMOS. AUSÊNCIA DE PROVA INDIVIDUALIZADA. GLOSA.

Não geram crédito os bens e serviços classificados genericamente como insumos quando ausente demonstração individualizada de sua essencialidade ou relevância no processo produtivo.

ATIVO IMOBILIZADO. JUROS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Juros vinculados ao ativo imobilizado não geram crédito autônomo no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. DEPRECIAÇÃO OU AMORTIZAÇÃO. CREDITAMENTO.

Admite-se crédito sobre encargos de depreciação ou amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter: a) as glosas relativas aos fretes de aquisição de insumos e de transporte de insumos entre unidades produtivas; b) as glosas relativas aos fretes nas operações de venda de leite cru, leite cru pré-beneficiado e demais produtos lácteos sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, quando fundadas exclusivamente no regime desonerado da receita de venda; e c) as glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica, mantendo-se as demais glosas. Vencida a conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que dava provimento também quanto às glosas relativas aos fretes de devolução, nos termos de sua declaração de voto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3001-004.188, de 25 de junho de 2026, prolatado no julgamento do processo 10930.903688/2014-48, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Cassia Favaro Boldrin, Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] integral), Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido inicial é referente ao Ressarcimento de crédito do PIS – Exportação (PerDcomp nº 11566.97696.080 214.1.1.08-9133),

no valor de R\$ 2.660,26, que remanesceram ao final do 4º trimestre de 2013, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

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.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE ÔNUS DA PROVA.

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

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 a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

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.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

FRETE. AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO.

Apenas os fretes vinculados aos bens onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins ensejam os respectivos direitos creditórios, pois, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não confere direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENFEITORIAS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, são admitidos créditos calculados sobre os encargos de depreciação todas as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

DESPESAS COM EFLUENTES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Admitida a necessidade e essencialidade do tratamento de efluentes, bem como sua relação com as atividades produtivas, afasta-se a glosa aplicada.

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

Em suas razões, sustenta que a manifestação de inconformidade impugnou suficientemente as glosas, especialmente quanto à aplicação do conceito de insumo, não sendo cabível restringir a análise apenas aos itens expressamente individualizados.

No mérito, afirma que os bens e serviços glosados são essenciais ou relevantes à atividade industrial desenvolvida, voltada à produção e comercialização de produtos lácteos.

A recorrente defende, nesse contexto, o direito ao crédito sobre materiais de construção, peças, ferramentas, materiais de limpeza, gastos com empilhadeiras, veículos, lavagem de caminhões, materiais de laboratório, análises, testes, embalagens, etiquetas e caixas. Segundo alega, tais itens se relacionam ao processo produtivo, à conservação da qualidade dos produtos, ao atendimento de exigências sanitárias, à movimentação interna, ao acondicionamento ou ao transporte das mercadorias.

Quanto aos fretes de aquisição, sustenta que tais despesas compõem o custo de aquisição dos insumos e, por isso, não poderiam ser glosadas quando vinculadas a bens ou serviços utilizados na atividade produtiva.

No que se refere aos fretes na operação de venda, argumenta que as despesas de transporte integram a cadeia de comercialização dos produtos, sendo indevida a interpretação restritiva adotada pela fiscalização e mantida pela DRJ.

A recorrente também impugna as glosas relativas aos encargos de depreciação e amortização do ativo imobilizado. Afirmar que a legislação permite o creditamento sobre edificações, benfeitorias, máquinas, equipamentos e demais bens utilizados nas atividades da empresa, sem exigir vinculação exclusiva à etapa principal de produção.

Por fim, em relação aos juros do imobilizado, sustenta ter apresentado documentação suficiente para demonstrar que os valores não foram incorporados ao ativo após o início da depreciação ou da utilização dos bens.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, com o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

É o relatório.

VOTO

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

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias.

Conheço do recurso apenas em parte, ressalvadas as matérias já acolhidas pela decisão recorrida e aquelas alcançadas pela preclusão consumativa, conforme fundamentação desenvolvida no item próprio.

Conheço do recurso apenas em parte.

Na parte conhecida, passo ao exame das preliminares e, em seguida, do mérito.

Preliminares

2.1 Da alegação de inoccorrência de preclusão sobre as glosas de insumos

No Recurso Voluntário, a contribuinte insurge-se contra o entendimento da DRJ que considerou preclusas as glosas relativas a bens e serviços não enquadrados no conceito de insumo. Sustenta que a matéria teria sido devolvida desde a manifestação de inconformidade por grupos de despesas, com impugnação do critério geral adotado pela fiscalização.

A alegação não procede.

No processo administrativo fiscal, não se admite impugnação genérica. Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, cabe ao sujeito passivo indicar os motivos de

fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No caso, a fiscalização detalhou em planilhas os itens glosados e os respectivos motivos de glosa. Diante dessa individualização, não bastava à contribuinte invocar, em termos gerais, a ampliação do conceito de insumo ou a essencialidade de sua atividade industrial. Era necessário impugnar de forma específica os itens glosados, demonstrando sua efetiva função na atividade produtiva e a certeza e liquidez do crédito correspondente.

A discussão abstrata sobre o conceito de insumo não substitui a demonstração concreta da natureza do bem ou serviço, de sua função no processo produtivo e do atendimento aos requisitos legais de creditamento. A impugnação genérica ou por mera referência a grupos contábeis não impede a consolidação administrativa das glosas não especificamente contestadas.

Assim, mantenho o óbice formal reconhecido pela DRJ quanto às matérias não especificamente impugnadas na manifestação de inconformidade, especialmente quanto a materiais de embalagem e etiquetas para transporte, caixas de papelão, peças em geral, materiais de laboratório, materiais de construção, serviços gerais, análises e testes, manutenção de empilhadeiras e paleteiros, lavagem de caminhões, resíduos, materiais de limpeza, pneus, despesas gerais e itens correlatos, na extensão em que não tenham sido objeto de impugnação específica no momento processual próprio.

Essa conclusão não alcança as matérias conhecidas e examinadas no mérito em tópicos próprios, especialmente os fretes de transporte de insumos, os fretes de venda de leite cru e leite cru pré-beneficiado glosados em razão da suspensão da incidência das contribuições, e os encargos de depreciação ou amortização relativos à ampliação do barracão da oficina mecânica.

Rejeito, portanto, a alegação de inocorrência de preclusão.

Mérito

Do conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não cumulativa

A controvérsia principal envolve o enquadramento de determinados bens, serviços e encargos como geradores de crédito no regime não cumulativo da Cofins.

A análise deve partir do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Naquela oportunidade, a Primeira Seção assentou que, para fins de PIS/Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância.

A essencialidade diz respeito ao item sem o qual a atividade produtiva ou a prestação de serviço não se desenvolveria de modo regular. A relevância, por sua

vez, alcança bens e serviços que, embora não sejam indispensáveis em sentido absoluto, assumem importância objetiva para o desenvolvimento da atividade, seja pelas características do processo produtivo, seja por imposição normativa, técnica ou sanitária.

A Nota SEI PGFN/MF nº 63/2018, ao tratar dos efeitos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, destacou a utilidade do chamado teste de subtração. Por esse critério, examina-se se a retirada hipotética do bem ou serviço comprometeria a realização da atividade empresarial ou acarretaria perda substancial de qualidade do produto ou serviço.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 seguiu a mesma diretriz, reconhecendo que a aplicação do conceito de insumo deve considerar as particularidades de cada atividade econômica e de cada processo produtivo.

Esse critério, contudo, não transforma todo custo ou despesa operacional em crédito da não cumulatividade. A essencialidade e a relevância devem ser demonstradas de forma concreta, com identificação do bem ou serviço, sua função no processo produtivo e sua vinculação com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.

No caso de indústria de laticínios, essa análise deve considerar as exigências próprias da produção de alimentos, inclusive quanto à higienização, assepsia, controle sanitário, conservação, acondicionamento e movimentação de produtos, na medida em que tais elementos integrem objetivamente a regularidade, qualidade e segurança da produção.

Por outro lado, continuam fora do conceito de insumo as despesas meramente administrativas, comerciais, financeiras ou de apoio geral, quando não demonstrada sua relação de essencialidade ou relevância com a atividade produtiva. Também não basta a classificação contábil ou a indicação genérica de que determinado gasto foi necessário ao funcionamento da empresa.

Tratando-se de pedido de ressarcimento, permanece com a contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Cabe-lhe demonstrar, de forma individualizada, que os bens, serviços ou encargos glosados se enquadram nas hipóteses legais de creditamento e atendem aos critérios fixados pela jurisprudência e pela orientação administrativa aplicáveis à matéria.

Essas premissas orientam o exame das matérias conhecidas. Elas não afastam a preclusão consumativa, não reabrem glosas não impugnadas no momento processual próprio e não dispensam a prova individualizada da liquidez e certeza do crédito.

Frete de insumos: aquisição e transporte entre unidades produtivas

Dou provimento ao recurso quanto aos fretes de transporte de insumos utilizados na atividade industrial, abrangendo tanto os fretes de aquisição de insumos quanto os fretes de insumos entre unidades produtivas.

A atividade da contribuinte é industrial, voltada à produção de derivados lácteos. Nesse contexto, o leite cru, o leite cru refrigerado, o leite cru pré-beneficiado e os demais insumos ou produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia produtiva não se confundem com produtos acabados ou mercadorias prontas para comercialização.

O transporte desses insumos até a unidade produtiva, ou entre unidades produtivas, integra a própria cadeia industrial. A circunstância de o deslocamento ocorrer entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não descaracteriza o crédito, pois, nessas rubricas, o bem transportado mantém natureza de insumo, matéria-prima ou produto em elaboração.

As planilhas fiscais identificam lançamentos de leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado e transferências vinculadas a unidades produtivas como serviços de transporte de insumos, classificados na conta de insumos e glosados sob o motivo “aquisição de serviço de transporte”.

Quanto aos fretes de aquisição de insumos não onerados, aplica-se a orientação da Súmula CARF nº 188, que admite o aproveitamento de créditos sobre despesas com frete na aquisição de insumos não onerados, quando o serviço de transporte esteja registrado de forma autônoma em relação ao insumo adquirido e tenha sido efetivamente tributado.

Quanto aos fretes de insumos entre unidades produtivas, o creditamento não decorre propriamente da referida súmula, mas da natureza de insumo do bem transportado e de sua função no processo industrial, à luz dos critérios de essencialidade e relevância. O que define o tratamento jurídico não é o simples fato de o frete ocorrer entre estabelecimentos, mas a natureza do bem transportado e sua função no processo industrial.

Assim, reverterem-se as glosas relativas aos fretes de transporte de insumos utilizados na atividade industrial, compreendendo os fretes de aquisição e os fretes de insumos entre unidades produtivas, especialmente leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado e produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia produtiva.

Frete na operação de venda de mercadorias com suspensão ou alíquota zero

Dou provimento ao recurso quanto às glosas dos fretes na operação de venda de mercadorias sujeitas à suspensão ou à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando a glosa tiver sido fundada exclusivamente no regime desonerado da receita de venda.

A fiscalização segregou, na rubrica de armazenagem e frete na operação de venda, lançamentos relativos a mercadorias vinculadas a receitas não tributadas. Em parte desses lançamentos, a glosa foi motivada pela circunstância de a mercadoria vendida estar sujeita à suspensão da incidência das contribuições, especialmente no caso de leite cru e leite cru pré-beneficiado. Também há, nas planilhas, fretes vinculados a produtos lácteos sujeitos à alíquota zero ou a outras hipóteses de receita não tributada.

O art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 autoriza o crédito sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do mesmo artigo, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Nessa hipótese, o crédito decorre do serviço de transporte vinculado à operação de venda, e não da tributação da mercadoria vendida.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 dispõe que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Esse dispositivo, contudo, deve ser compreendido como norma de manutenção de créditos regularmente constituídos, e não como criação autônoma de nova hipótese de creditamento.

Assim, não se está reconhecendo crédito em razão da desoneração da mercadoria vendida, nem criando hipótese autônoma de creditamento com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004. O crédito decorre do frete na operação de venda, previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, e é mantido porque a suspensão ou a alíquota zero da receita de venda não impedem, por si sós, a manutenção de créditos regularmente vinculados à operação. Essa leitura é compatível com o Tema 1093/STJ, segundo o qual o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 preserva créditos cuja constituição não seja vedada pela legislação, mas não cria crédito novo em hipótese legalmente vedada.

A suspensão da incidência das contribuições ou a aplicação de alíquota zero sobre a receita da mercadoria vendida não constituem, portanto, fundamento suficiente para afastar o crédito relativo ao frete da operação de venda. O serviço de transporte possui materialidade própria e não se confunde com o regime tributário aplicável ao produto comercializado.

Também não há razão para equiparar o frete de venda de mercadoria sujeita à suspensão ou à alíquota zero ao frete de produto acabado entre estabelecimentos. No primeiro caso, trata-se de operação de venda, com ônus de frete suportado pela vendedora. No segundo, trata-se de deslocamento interno entre estabelecimentos, sem previsão legal de creditamento.

Assim, reverterem-se as glosas dos fretes na operação de venda de leite cru, leite cru pré-beneficiado e demais produtos lácteos sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, quando a glosa tiver sido fundada exclusivamente no regime desonerado da receita de venda.

Permanecem glosados, contudo, os fretes classificados por fundamentos distintos, como frete que não é de venda, transferência de produtos acabados ou comercializáveis entre estabelecimentos, devolução, documento fiscal cancelado, tomador terceiro ou rubrica sem vínculo com operação de venda legalmente creditável.

Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, devoluções e demais fretes não reconhecidos

Nego provimento quanto aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro e rubricas classificadas como frete que não é de venda.

A vedação não decorre do simples fato de haver transporte entre unidades. O ponto decisivo é a natureza do bem transportado e a natureza jurídica da operação.

Quando o transporte recai sobre produto acabado ou comercializável deslocado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não se está diante de frete de aquisição de insumo, frete de insumo entre unidades produtivas, nem frete na operação de venda. Trata-se de deslocamento interno posterior à etapa produtiva, sem previsão legal de creditamento no regime não cumulativo.

Aplica-se, nessa hipótese, a Súmula CARF nº 217, segundo a qual os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

Portanto, permanecem glosados os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, assim entendidos os produtos prontos para venda ou distribuição, sem abranger leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado ou produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia industrial, bem como devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro, rubricas classificadas como frete que não é de venda e demais fretes não caracterizados como transporte de insumo ou frete na operação de venda legalmente creditável.

Essa conclusão não alcança os fretes de leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado ou produtos em elaboração transportados entre unidades como etapa da cadeia industrial, nem os fretes de venda de leite cru e leite cru pré-beneficiado glosados exclusivamente em razão da suspensão da incidência sobre a mercadoria vendida, matérias já apreciadas nos itens próprios deste voto.

Demais bens e serviços classificados como insumos

Quanto aos demais bens e serviços classificados genericamente como insumos, o recurso não comporta provimento.

Parte dessas matérias não foi especificamente impugnada no momento processual próprio, razão pela qual não é conhecida por preclusão consumativa.

Quanto às matérias conhecidas, a contribuinte não demonstrou de forma individualizada a essencialidade ou relevância de cada bem ou serviço no processo produtivo, tampouco a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Não basta afirmar que determinado gasto foi útil, necessário ou conveniente ao funcionamento da empresa. O regime não cumulativo exige enquadramento legal e prova concreta da função produtiva do bem ou serviço.

Assim, mantêm-se as glosas relativas a materiais de embalagem e etiquetas para transporte, peças em geral, materiais de laboratório, materiais de construção, serviços gerais, análises e testes, manutenção de empilhadeiras e paleteiros, lavagem de caminhões, resíduos, materiais de limpeza, pneus, despesas gerais e itens correlatos, quando alcançados pela preclusão ou desacompanhados de prova individualizada suficiente.

Juros do imobilizado

Nego provimento quanto aos juros do imobilizado.

A legislação da não cumulatividade permite, nas hipóteses legais, créditos sobre encargos de depreciação ou amortização de bens do ativo imobilizado. Não há, contudo, previsão legal de crédito autônomo sobre juros vinculados ao imobilizado.

Além disso, a contribuinte não demonstrou, de forma individualizada, a regular incorporação dos juros ao custo de bens antes da entrada em operação e antes do início da depreciação.

Mantém-se, portanto, a glosa dos juros do imobilizado.

Edificações e benfeitorias. Ampliação do barracão da oficina mecânica

Dou provimento ao recurso quanto às glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica.

O art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/2003 admite o creditamento relativo a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, sendo o crédito calculado, nos termos do art. 3º, § 1º, III, sobre os encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês.

Para essa hipótese, a lei não exige que a edificação ou benfeitoria esteja inserida diretamente na etapa central do processo industrial. Exige-se sua utilização nas atividades da empresa.

A oficina mecânica vinculada à manutenção da estrutura operacional da indústria de laticínios é utilizada nas atividades empresariais. A glosa fundada

exclusivamente na ausência de vinculação direta à atividade principal produtiva não se sustenta diante da redação do inciso VII.

Assim, reverterem-se as glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica.

Esse provimento não alcança outras glosas de ativo imobilizado fundadas em motivos autônomos, como bens totalmente depreciados, bens usados, ausência de documentação, pagamentos a pessoas físicas, despesas gerais, diferenças não comprovadas, bens de uso administrativo, veículos de uso geral, câmeras de segurança, prédios administrativos, reformas de conservação, poços, lagoas, asfalto ou itens não enquadrados como edificação ou benfeitoria utilizada nas atividades da empresa.

Ante o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, deixando de conhecê-lo:

- a) quanto às matérias já acolhidas pela decisão recorrida, por ausência de interesse recursal; e
- b) quanto às matérias não especificamente impugnadas na manifestação de inconformidade, por preclusão consumativa.

Na parte conhecida, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

- a) reverter as glosas relativas aos fretes de transporte de insumos utilizados na atividade industrial, abrangendo os fretes de aquisição de insumos e os fretes de insumos entre unidades produtivas, especialmente leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado e produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia produtiva;
- b) reverter as glosas relativas aos fretes na operação de venda de leite cru, leite cru pré-beneficiado e demais produtos lácteos sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, quando classificadas exclusivamente sob o fundamento do regime desonerado da receita de venda;
- c) reverter as glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica.

Mantenho as demais glosas, inclusive as relativas a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro, fretes não caracterizados como transporte de insumo ou frete de venda legalmente creditável, demais bens e serviços genericamente classificados como insumos, juros do imobilizado e demais itens com fundamento autônomo não afastado.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter: a) as glosas relativas aos fretes de aquisição de insumos e de transporte de insumos entre unidades produtivas; b) as glosas relativas aos fretes nas operações de venda de leite cru, leite cru pré-beneficiado e demais produtos lácteos sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, quando fundadas exclusivamente no regime desonerado da receita de venda; e c) as glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica, mantendo-se as demais glosas.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente Redator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.