



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.901832/2016-23
ACÓRDÃO	3201-013.465 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICINIOS LATCO LTDA. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

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

Ano-calendário: 2013

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, 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.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação (de acordo com Súmula 231).

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CRÉDITO.

Nas aquisições de leite in natura realizadas pela agroindústria junto a pessoas jurídicas que exercem, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, é obrigatória a suspensão da exigência das contribuições não cumulativas, independentemente do cumprimento da obrigação acessória de se fazer constar essa condição das notas fiscais respectivas. Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos sem incidência da contribuição, o que inclui aquisições com suspensão.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. EMBALAGENS.

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 (Súmula Carf 235).

FRETE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO ONERADOS. CRÉDITO.

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).

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS. INSUMO DA ATIVIDADE ECONÔMICA.

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis, essenciais para a realização da atividade principal da

pessoa jurídica de produção de alimentos, propiciam a dedução de crédito como insumo, no caso de uso em geradores para a manutenção do resfriamento de alimentos ou transporte de insumos e produtos semielaborados, o que não inclui o transporte de produtos acabados e de pessoas.

EPI. UNIFORMES. CRÉDITOS.

Os equipamentos de proteção individual e uniformes necessários e relevantes na indústria alimentícia podem gerar créditos.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos relativos a: (i) embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira, (ii) aquisições de combustível, exceto aquele utilizado no transporte de produtos acabados e de pessoas, (iii) EPI e uniformes, além dos já revertidos, inclusive botinas, uniformes de cores escuras, toucas, entre outros, e (iv) fretes de compras de insumos (combustível, óleo motor, calça azul e paletes), inclusive as de leite in natura, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.453, de 21 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 10935.901823/2016-32, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (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 julgou o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

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: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

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

PIS/PASEP. COFINS. DESPESAS DE FRETES DE AQUISIÇÃO

Os fretes de mercadorias adquiridas sem o pagamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, não geram crédito dessas contribuições.

PROVAS.

O interessado tem o ônus de demonstrar seu direito para que este seja reconhecido pela autoridade julgadora. A mera alegação de que os documentos pertinentes estariam à disposição do Fisco não é suficiente para gerar a dúvida motivadora de diligência fiscal.

PIS/PASEP. COFINS. ATUALIZAÇÃO CRÉDITOS PELA SELIC.

A legislação de regência não prevê correção sobre o valor de créditos tributários escriturais objeto de pedido de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins, porém, quando o Fisco não se manifesta a respeito do pedido no prazo legal é devida a atualização do crédito pela Selic, após o 361º dia da apresentação do pedido de restituição/ressarcimento.

A empresa tomou ciência da decisão e apresentou **recurso voluntário**. Reafirma a contestação apresentada em manifestação de inconformidade e apresenta os argumentos a partir dos itens seguintes:

- PRELIMINAR DE MÉRITO - NULIDADE MATERIAL DO DESPACHO DECISÓRIO – REFORMA DO ACÓRDÃO DA DRJ
- MÉRITO

- GLOSAS DE CRÉDITOS CONSIDERADOS “EXTEMPORÂNEOS”
- CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE *LEITE IN NATURA*.
- DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE AQUISIÇÕES DE BENS PARA USO NO ACONDICIONAMENTO E TRANSPORTE DE PRODUTOS FABRICADOS E DE PALETES DE MADEIRA
- DA GLOSA DOS CRÉDITOS DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES
- DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS DIVERSOS – UNIFORMES DE CORES ESCURAS
- DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE BENS ADQUIRIDOS PARA COMERCIALIZAÇÃO
- FRETES SOBRE COMPRAS DE BENS NÃO CONSIDERADAS ANTERIORMENTE PELO FISCO COMO INSUMOS.
- DAS GLOSAS REFERENTES AOS FRETES SOBRE A COMPRA DE LEITE IN NATURA
- DAS GLOSAS REFERENTES AOS FRETES SOBRE AS OPERAÇÕES DE VENDAS

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:

A recorrente informa ser estabelecida na região sudoeste do Paraná e que desenvolve atividade econômica no ramo de preparação de leite, fabricação de produtos de laticínios, posto de resfriamento de leite “in natura”, usina de beneficiamento de leite longa vida, comércio de importação e exportação de produtos lácteos, entre outras atividades descritas em seu Contrato Social.

Abaixo, se analisa a preliminar e, após considerações sobre o conceito de insumos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, segue a apreciação dos itens de glosa litigados.

Da nulidade

Argumentou a recorrente:

De uma leitura do contido no Despacho Decisório, é possível evidenciar uma série de glosas que foram feitas pela Fiscalização Federal no momento de análise dos PER/DCOMP's dentre parte dessas glosas não é possível encontrar qualquer fundamento plausível que embase tais operações.

Os fundamentos carreados pela fiscalização não são pautados em fundamentos concretos e desde a concepção da glosa dos créditos, as razões trazidas foram de cunho mais genérico e objetivo e de uma leitura do Despacho Decisório, não resta

clarificante as operações que foram glosadas, o que dificulta o trabalho da Contribuinte na realização da defesa de seus fundamentos.

Importante destacar que sem a devida clareza dos fundamentos pela fiscalização, resta evidenciado clara nulidade material, o que faz com que as glosas realizadas necessitem ser devidamente anuladas, de acordo com os melhores entendimentos do CARF sobre a matéria:

Pois bem, o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (com força de lei – Processo Administrativo Fiscal) aponta hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso concreto, a fiscalização, no parecer anexo ao despacho decisório, descreve o procedimento realizado, assim como as intimações e respostas. Cada item objeto da autuação é explicado e consta, da autuação, a devida fundamentação legal.

Tampouco há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou do contraditório. A fiscalização demonstrou de forma clara e objetiva a origem e os motivos do recálculo efetuado, com o atendimento de todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, como o da legalidade.

Cabe observar, ainda, que os despacho decisórios e demais atos foram regularmente cientificados ao sujeito passivo, tendo sido concedido prazo para apresentação da manifestação de inconformidade. A defesa foi garantida, direito efetivamente exercido, com o questionamento dos diversos argumentos da fiscalização.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. Dessa forma, a contestação será objeto de análise de mérito, o que se verá a frente.

Cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/02/2009

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

(...)

(Processo: 16682.904630/2017-59; acórdão: 3102-002.728; sessão: 18/09/2024; 2ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

(...)

(Processo: 16682.900630/2013-17; acórdão: 3201-001.931; sessão: 23/07/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

(Processo: 10882.722259/2014-94; acórdão: 3201-010.999; sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Conceito de insumos

Cumprida uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

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, abrangeeria 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.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

Dessa forma, passa-se aos itens objeto da insurgência.

Créditos extemporâneos

As restrições aos créditos extemporâneos são questionadas pelo contribuinte porque careceriam de fundamento legal. Aponta jurisprudência no Carf e cita Solução de Consulta Cosit nº 54/2021:

Não se desconhece que mesmo com a existência da previsão legal para esse fim, a Receita Federal estabeleceu condições para a apropriação extemporânea dos créditos de PIS e COFINS, como a observação do prazo prescricional de cinco anos, previsto do artigo 168 do Código Tributário Nacional (CTN). Esse entendimento pode ser verificado na leitura da Solução de Consulta Cosit nº 54 /2021

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002). [...]

Como se vê na solução de consulta acima destacada, os créditos extemporâneos podem ser apropriados independentemente de promoção de retificações de declarações, em sentido contrário ao que apontou a DJRFB no acórdão recorrido.

O recorrente, entretanto, esqueceu de citar a ementa completa, na qual a dúvida poderia ser resolvida. Destaca-se a ementa completa com o texto suprimido em destaque:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

A apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep.

Não há condições de validar o pleito por variados motivos.

Primeiro, como a apuração dos créditos para ressarcimento ou dedução depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/2005, IN RFB 900/2008, IN RFB 1.300/2012, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 se reportam, para fins de determinação do crédito, **ao mês de aquisição** do bem ou serviço **ou mês em que a despesa for incorrida**, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores é uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém, **não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido, para escrituração direta em outro período de apuração.**

Importa observar o comando presente no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996, a saber:

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.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

É de se pontuar, também, a questão relativa à obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário, nos termos consignados nos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN)¹.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a qual **também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos**. No caso, trata-se de período já sob o controle da EFD-Contribuições.

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, já citado.

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/03/2026, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACTON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACTON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

.....

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de **créditos extemporâneos** está **condicionado** à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) **retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os **saldos credores trimestrais**. (gn).

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024).

Por fim, recentemente, foi publicada a súmula Carf na mesma direção:

SÚMULA CARF Nº 231

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

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, **deve ser negado provimento ao recurso voluntário com relação aos créditos extemporâneos.**

Glosa de créditos do leite *in natura* – produtos sujeitos à suspensão

A insurgência da empresa pode ser resumida no seguinte trecho do recurso:

E se trata de uma obrigação instrumental fundante para a empresa, isso porque o departamento fiscal de uma empresa como o da Recorrente, contempla inúmeras operações de compras dentro de uma semana e sem haver o devido destaque na nota fiscal da suspensão das contribuições, a contribuinte é induzida a erro na tomada dos seus créditos e nesta senda, não é a Recorrente que necessita sofrer as consequências do erro instrumental cometido pelo fornecedor e sim quem realizou a venda dos produtos.

Ora, o Fisco tem total possibilidade de buscar fiscalizar as pessoas que venderam os produtos de forma errada e com isso lançar auto de infração e cobrar o débito integral dessas empresas, porque a única parte que não observou os ditames legais no caso em questão, foi a pessoa que realizou a venda das mercadorias sem o devido destaque do benefício no documento fiscal.

Isso porque, foi quem vendeu as mercadorias que não seguiu as orientações contidas na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, que destaca de forma expressa a necessidade de destacar na nota fiscal o benefício da suspensão, inclusive a redação da obrigação de menção na nota fiscal da suspensão resta

mantida até os dias atuais, conforme se extrai do Art. 563, § 2º da IN nº. 2.121/2022:

Foram glosados créditos básicos calculados sobre compras de leite *in natura*. A DRJ, em sua decisão, bem resumiu a questão:

Nos termos do artigo 9º da Lei 10.925/2004, as vendas de leite *in natura* às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real (caso da manifestante) são feitas OBRIGATORIAMENTE com suspensão da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins e a adquirente pode se apropriar de créditos presumidos das contribuições nos termos do artigo 8º do mesmo diploma legal.

O fato de a suspensão OBRIGATÓRIA das contribuições não constar da NF de venda, não tem o condão de mudar a legislação e não autoriza a adquirente a se apropriar de crédito ordinário.

Se assim fosse, teríamos uma situação esdrúxula em que a simples combinação entre vendedor e comprador possibilitaria a apropriação de créditos ao arrepio da Lei.

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

Com relação a notas fiscais que não conteriam a informação de suspensão, correta a Solução de Divergência Cosit nº 15, de 14 de setembro de 2012, ao dispor que “[o] descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004”.

A jurisprudência é farta nesse sentido. Transcreve-se ementas decisões, a primeira desta turma e a segunda de decisão recente:

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Nas aquisições de leite *in natura* realizadas pela agroindústria junto a pessoas jurídicas que exercem, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, é obrigatória a suspensão da exigência das contribuições não cumulativas, independentemente do cumprimento da obrigação acessória de se fazer constar essa condição das notas fiscais respectivas.

(...)

(Processo 10983.720902/2011-64; acórdão 3201-010.952; sessão 24/08/2023)

.....

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).

O presente processo trata de ressarcimento. Não há crédito a validar nesse item.

Créditos de embalagens de transporte

A DRJ manteve a glosa com base no seguinte:

Quanto ao material de embalagem registra-se que somente são aceitos como insumos itens que se incorporam ao produto e o acompanham até seu destino final, sem reaproveitamento. Não se enquadram nesse conceito bens e/ou serviços relativos ao transporte produto tais como abraçadeiras, big bags, mag bags, paletes, fitas, lonas, etiquetas etc., bem como serviços relacionados a envasamento de bobina, serviço filme tubular, serviço de filme azul, serviço de filme de cobertura e serviço de liner para big bag, até mesmo pelo fato de esses itens serem utilizados (e reutilizados) depois de terminado o processo produtivo.

A empresa contestou. Cita-se trecho do recurso:

Ocorre que na atividade econômica desenvolvida pela contribuinte, a utilização de materiais como paletes, chapas de madeira / papel, plástico filme de envelopamento não são simples “caprichos” do empresário para transportar os produtos mais facilmente. Ao contrário, sem a utilização dos referidos bens, toda a produção da Contribuinte poderia ser perdida, uma vez que a atividade (produção de alimentos) por ela desenvolvida observa rígidas normas sanitárias.

A essencialidade destes materiais no processo produtivo da Contribuinte é tamanha que o próprio CARF – **ao julgar recurso voluntário interposto por esta mesma contribuinte, com pedido idêntico** – firmou entendimento no sentido de que estes bens estão enquadrados no conceito de insumos (íntegra anexa):

A jurisprudência do Carf caminhou em sentido diverso do julgamento de origem, 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.

Desnecessário prosseguir no debate.

Devem ser revertidas as glosas de aquisições de embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira.

Combustíveis e lubrificantes

O parecer fiscal indica aquisições de combustíveis (etanol, gasolina, óleo diesel, biodiesel) nos anos-calendário de 2012 e 2013. Tais combustíveis seriam utilizados para veículos no transporte de cargas e pessoas e não foram considerados insumos. O parecer também menciona o regime monofásico a que estão submetidos os combustíveis. A empresa se insurgiu uma vez que o transporte, com resfriamento e manutenção da temperatura do leite, seria parte do processo produtivo.

A DRJ manteve a glosa:

A interessada informa que “a aquisição de combustíveis é insumo essencial para a produção, distribuição e comercialização dos produtos”, que entre suas atividades “está o ‘transportes rodoviários de cargas em geral’” e também que a frota de caminhões é usada “em várias etapas dos processos de produção, desde o transporte de cargas das matérias primas, até o transporte do produto acabado, seja para o centro distribuição ou por vezes para o comprador das mercadorias”.

A própria empresa informa que utiliza o combustível adquirido em diversas situações:

- em algumas que podem gerar créditos (produção dos seus produtos, atividade de transporte de cargas); - em outras que NÃO geram créditos (transporte de produtos acabados, entrega de produtos aos seus clientes); e - e, por fim, naquelas que só podem gerar créditos presumidos (transporte de leite).

Então, é certo que ela não pode se apropriar de créditos das contribuições sobre a totalidade das aquisições de combustíveis. É preciso demonstrar o quanto dessas aquisições é usada nas atividades que geram os créditos.

Para tanto, o uso desse item deve ser contabilizado separadamente para cada atividade de forma a identificar o quanto do valor adquirido pode gerar crédito.

A empresa recorre da decisão indicando a existência da atividade de transporte rodoviários de carga que faz parte das atividades no cadastro da RFB (CNAE 49.30-2-020). Assim, entende que a existência de créditos não pode ser condicionada à demonstração dos produtos transportados, porque este fato não possui relevância ou pertinência para a discussão principal. Além disso, busca comprovar que o transporte (e combustíveis) faz parte do processo produtivo:

Ademais, a fim de comprovar o transporte e o resfriamento do leite, anexo a este Recurso Voluntário consta laudo técnico com a descrição geral do processo produtivo da empresa (Anexo 3, pág. 4-9), em que há a explicação de que o leite in natura é recebido (por meio de transporte em caminhões próprios para este fim) na plataforma da indústria. Após realização de testes, é efetuado o descarregamento, com encaminhamento do leite à refrigeração (podendo variar entre 2°C a 4°C) e, posteriormente, armazenamento em tanques isotérmicos, vide:

O leite in natura integral, granelizado, é proveniente de vacas sãs, recebido na plataforma da indústria, onde realiza a coleta das amostras, que são encaminhadas para análises laboratoriais, cujos requisitos, metodologia e padrões de acordo com a IN51/2002, são os seguintes:

Após aprovação da carga, é liberada e inicia-se o descarregamento que é feito por bombas sanitárias, tubulações inox, ou seja, sistema fechado. O leite é bombeado para o medidor de vazão, filtros, resfriadores à placas, sendo que, a temperatura de refrigeração pode variar entre 2°C a 4°C (dois a cinco graus centígrados), e conduzido para o silo isotérmico de estocagem devidamente identificados, providos de mexedores automáticos.

O leite armazenado em tanques isotérmicos e aprovado, será bombeado ao processo de desnate, pasteurização (73 a 75°C por 16 segundos) e seguindo o fluxo normal vai para os tanques automáticos (queijomates) para a sua acidificação e coagulação.

Diz que na chegada na fábrica, no momento de venda a granel do leite in natura (consistente na venda do leite sem embalagem), o transporte é realizado por intermédio de carretas, que levam o produto até o comprador, conforme a demonstração fotográfica apresentada no recurso.

No laudo citado pela empresa (Anexo 3) constam as atividades de beneficiamento de leite por unidade. Por exemplo, na unidade Cruzeiro do Oeste, a descrição das etapas para produção de requeijão em bisnagas, requeijão cremoso copo e queijo parmesão ralado. Neste, apenas para citar um trecho:

O leite armazenado em tanques isotérmicos e aprovado, será bombeado ao processo de desnate, pasteurização (73 a 75°C por 16 segundos) e seguindo o fluxo normal vai para os tanques automáticos (queijomates) para a sua acidificação e coagulação, Sendo a seguir coagulado (38600L) em tacho próprio pela adição de fermento lácteo (0,1 a 0,4%) a uma temperatura de 26 a 30°C deixando-se até o dia seguinte (12 a 16 horas) até atingir o ponto (70 a 80°D) com posterior bombeamento e retornando no tanque de modo à obter coalhada homogênea. O volume do tanque é completado com leite desnatado para 5000L. É iniciado o aquecimento para precipitação até 75°C e retirado o soro, que é bombeado para o exterior da fábrica e destinado à alimentação animal.

(...)

É feito o controle de qualidade do produto acabado através de análises físico-químicas (pH, EST, MG, Umidade e GES), que são realizadas na própria unidade de Cruzeiro do Oeste e microbiológicas (Colimetria,/caldo, Ec. Coli fecal / P.C.A., - Contagem Global, Fungos e Leveduras), que são realizadas pelo laboratório da unidade industrial de Maripá. Com relação à frequência destas análises, são realizadas semanalmente, ou de acordo com a necessidade.

(...)

A seguir, o produto é envasado através de funil dosador com balança de precisão em embalagens plásticas próprias tipo bisnagas termosoldadas OU' BALDES, São datadas manualmente, onde temos informações das datas de fabricação e validade, o lote que é o número sequencial do dia do ano em que o produto está sendo embalado, conforme Instrução Normativa Nº 22.de 24/11/05-(MAPA) ITENS 6.5 e 6.6.1, possibilitando a rastreabilidade caso seja necessário.

(...)

Todo o transporte do produto é feito a uma temperatura de 5 °C, em caminhões de carrocerias tipo baú isotérmico, com sistema de resfriamento através de geradores próprios.

Desse modo, há atividade produtiva no sentido requerido na análise de insumos para as contribuições não cumulativas.

Aqui, há, pelo menos, beneficiamento do leite e uso de combustível em transporte adequado e necessário, em especial se tratando de alimentos.

Por outro lado, a existência de previsão para a atividade de transporte rodoviário não gera crédito para a empresa. A legislação e a decisão do STJ preveem créditos vinculados a atividade produtiva e de prestação de serviços. E os créditos são possíveis quando contratados de pessoas jurídicas nacionais, em operações com incidência das contribuições. O transporte rodoviário realizado para a própria empresa não é prestação de serviços no sentido aqui requerido. Tampouco se falou em receitas de prestação de serviços de transporte, com incidência de ISS, se caso.

Com relação à menção no relatório fiscal ao regime monofásico dos combustíveis, é de se esclarecer que não há distribuição ou revenda de combustíveis. Os combustíveis são utilizados nas atividades da empresa. Veja-se a seguinte decisão do Carf nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os produtos que estão submetidos ao regime monofásico, mas adquiridos para serem reintroduzidos no processo produtivo, utilizados como insumos na

fabricação de produtos a serem colocados à venda ou na prestação de serviços, são passíveis de apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições.

(...)

(Processo: 10380-906614/2012-05; Acórdão: 3301-010.631; Sessão: 28/07/2021; 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção)

A Lei assim prevê:

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

(...)

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)

(gn)

Assim, por todo o apresentado, há insumos e produtos semielaborados sendo transportados, em que os combustíveis são elementos necessários. Existem créditos permitidos pela legislação.

A recorrente também menciona a necessidade de geradores:

Além dos veículos Ilmos. Conselheiros, há de se destacar que dentro da natureza da atividade da empresa, a empresa lida com produtos resfriados e com isso, não pode ficar à mercê do fornecimento de energia elétrica da COPEL ou outra companhia de energia, porque dias de chuvas e ventanias é comum haver a queda da energia e com isso é necessário recorrer a energia suplementar dos geradores para que não se perca todos os produtos / insumos.

Para isso, a empresa detém geradores de energia que consomem também combustíveis e são fundamentais para a manutenção da atividade da empresa e como forma de comprovação, inclusive realizamos a juntada de notas fiscais de aquisição de geradores para evidenciar que esses dois maquinários fazem parte de todo o complexo industrial da Recorrente (Anexo 7)

Nesse caso, pode-se dizer que comprova a necessidade, mas não se localizou no recurso a indicação do tipo de combustível, consumo estimado nos geradores ou outros detalhes.

Veja-se algumas decisões de empresa/cooperativas de produção agrícola:

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)

Inferre-se das decisões acima que 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.

Os combustíveis diesel/biodiesel são utilizados no transporte incluído no processo produtivo da empresa. A própria empresa refere a predominância de utilização de diesel e biodiesel no transporte de carga. Os lubrificantes parecem seguir na mesma linha.

Quanto aos demais combustíveis, gasolina e etanol, e tendo em vista a constatação de utilização em outras atividades, e provavelmente veículos diversos, como no transporte de pessoas e produtos prontos aos adquirentes, parece haver indicação contrária. No caso, a empresa deveria ter escriturado em separado, identificando a utilização, de modo a ser possível a validação do crédito. Porém, não é possível ignorar a demonstração de uso de combustíveis na atividade produtiva.

Quanto às peças automotivas, são simplesmente mencionadas ao final do item no recurso sem especificação ou explicação sobre quais as glosas respectivas. Não há que se validar créditos.

Dessa forma, entende-se **devam ser revertidas as glosas com combustível, exceto aquele utilizado no transporte de produtos acabados e de pessoas.**

Glosas de bens diversos

A DRJ reverteu a glosa de diversos bens indicados como “diversos” e creditados pela empresa como insumos.

Veja-se o decidido:

Assim, as glosas constantes do Anexo XIII do dossiê nº 10010.029233/0816-07 devem ser revertidas, com exceção das abaixo relacionadas:

- PRODUTOS EM GERAL: pela sua caracterização genérica que não permite saber qual o produto adquirido;
- SERVIÇOS: pela sua caracterização genérica que não permite saber qual o serviço adquirido;
- MATERIAL DE MANUTENÇÃO VEÍCULOS: pela sua caracterização genérica que não permite saber se foi efetuada em veículo ligado ao setor produtivo, à administração geral ou usado para entrega e/ou movimentação de produtos acabado (similar a COMBUSTÍVEIS);
- ALIMENTAÇÃO, COPO DESCARTÁVEL, ESPARADRAPO, PRODUTOS DE TERCEIROS P/INDUSTR, CANECA INOX 250ML, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ADM, LUSTRA MÓVEIS, MATERIAL DE FUNCIONÁRIOS, FORRO DESCARTÁVEL PARA ASSENTO, GAVETEIRO MÓVEL, TAPETE SANITÁRIO, TOALHEIRO BOBINA, MERTHIOLATE, FECHADOR MANUAL PARA CAIXAS, LEITE INTEGRAL LATCO, PALETES, REQUEIJÃO CREMOSO, SHAMPOO AUTOMOTIVO, CHÁ VERDE, PINCEL, MATERIAL DE ESCRITÓRIO: não fazem parte do processo produtivo da empresa;

A autoridade fiscal também informa que foram identificados itens referentes a bota, botina, sapato, calça, camisa.

Quanto à questão de UNIFORME, o entendimento firmado na RFB, com base no Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018 é de que os uniformes fornecidos aos empregados não podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com exceção somente para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

No entanto, a Solução de Consulta nº 6.026 - SRRF06/Disit, em vista da Resolução RDC nº 275 - Anvisa, de 21/10/2002, dispôs que “desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, é permitida a apropriação dos dispêndios da pessoa jurídica com aquisição de uniformes fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de alimentos, quando referidos dispêndios decorrerem de imposição legal”.

O Anexo II (B – 3.1.1) da citada Resolução RDC nº 275 – Anvisa estabelece que os funcionários manipuladores devem utilizar “uniforme de trabalho de cor clara, adequado à atividade e exclusivo para área de produção”.

Assim, itens como calça/camisa/boné/blusa/touca/moleton azul e/ou cinza, camisa masculina/feminina social, camisa/calça feminina p/refeitório, jaleco azul/preto, botina preta, não se incluem na Resolução RDC nº 275 – Anvisa.

Não foi localizado o Anexo XIII da fiscalização, acima citado, nos autos, pelo que não pode ser considerado, mas há elementos para avaliar a glosa promovida. Assim, a glosa dos chamados “bens diversos” foi revertida, com exceção dos itens expressamente citados acima.

A empresa se insurge com relação aos uniformes de cores escuras. Consta do recurso:

Portanto, ainda que a legislação citada no r. Despacho Decisório da DJRFB somente faça menção expressa aos equipamentos de cores claras que devem ser utilizados nos ambientes em que há manejo de alimentos, os equipamentos de cores escuras são tão essenciais quanto os de cores claras. Por óbvio, se há necessidade de utilização de material de trabalho de cor clara em um ambiente, é necessário que a empresa disponibilize uniformes distintos para que o funcionário desenvolva atividades nos outros ambientes da fábrica.

Assim sendo, a determinação da ANVISA de que os uniformes devem possuir cor clara no ambiente de produção alimentícia, sendo higienizados adequadamente para este fim, faz surtir obrigação reflexa de disponibilização de 2º uniforme de trabalho para uso nos espaços comuns. Logo, por conta daquela determinação sanitária, a Contribuinte se vê obrigada a disponibilizar dois pares de uniformes a cada funcionário.

Na pesquisa de jurisprudência do Carf, identifica-se o provimento de recursos para EPI e uniformes no ramo de alimentos, sem especificações de cor. No julgamento abaixo citado, é mencionada outra regulamentação, que também refere outras cores em áreas diversas, em trecho do voto:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo 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 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.

(...)

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mas desde que se trate de aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes itens: (i) **vestuários e uniformes essenciais e relevantes na cadeia produtiva**, (ii) embalagens para transporte, (...)

Voto

(...)

No laudo juntado, verifica-se o seguinte:

(...)

Há ainda distinção específica entre uniformes escuros que seguem normas de BPF:

Os operadores que realizam essa atividade, utilizam luvas de procedimento nitrílica descartáveis como forma de evitar uma possível contaminação das batatas e seguir as Boas Práticas de Fabricação previstas na Portaria SVS/MS nº 326/97. Os EPIs necessários seguem o levantamento de riscos previsto no PPRA – Programa de Prevenção de Riscos Ambientais da Unidade de Batata Frita, conforme determina a Portaria nº 25/94 da SSST do MTE – NR 09 que são fornecidos conforme o estabelecido na NR 06 - Equipamentos de proteção individual (fot. 25). Os uniformes escuros utilizados nesta área seguem as normas de BPF, diferente dos uniformes brancos utilizados por pessoas que estão em contato direto com o produto acabado.

(...)

Por fim, ressalta que o setor de alimentos sofre rigoroso controle sanitário, ressaltando normas emitidas pela ANVISA no tocante a Boas práticas de fabricação (BPF) para estabelecimentos industrializadores de alimentos:

CVS 5/2013 Art. 11. Uniformes: bem conservados e limpos, com troca diária e utilização somente nas dependências internas da empresa; cabelos presos e totalmente protegidos; sapatos fechados, antiderrapantes, em boas condições de higiene e conservação; botas de borracha, para a limpeza e higienização do estabelecimento ou quando necessário.

Parágrafo único A empresa deve dispor, em local de fácil acesso, de equipamentos de proteção individual (EPI), limpos e em bom estado de conservação, em número suficiente e em tamanhos adequados, considerando-se o quadro de funcionários e visitantes e as atividades desenvolvidas no local.

É obrigatório o uso de Equipamentos de Proteção Individual (EPI), tais como blusas, capa com capuz, luvas e botas impermeáveis para trabalhos em câmaras frias, ou para trabalhos que frequentemente alternem ambientes quentes e frios, ou quando necessário. É vedado o uso de panos ou sacos plásticos para proteção do uniforme. O uso de avental plástico deve ser restrito às atividades onde há grande quantidade de água e não deve ser utilizado próximo à fonte de calor.

Nenhuma peça do uniforme deve ser lavada dentro da cozinha.

Portaria 326/1997 – Anvisa 6.9 Roupas e Objeto: Não devem ser guardados roupas nem objetos pessoais na área de manipulação de alimentos.

RDC 275/2002 – Anvisa 3.1.1 Utilização de uniforme de trabalho de cor clara, adequado à atividade e exclusivo para área de produção.

Considerando a descrição do processo produtivo desta contribuinte que produz alimentos diversos, indiscutível e esperado o maior grau de regulamentação, a higiene e a sanidade de seus produtos depende do cuidado direto sobre vestuários e uniformes, essenciais e relevantes dentro de sua cadeia produtiva, de modo que devem ser revertidas as glosas.

(...)

(Processo: 10940-902952/2017-50; Acórdão: 3201-011.352; Sessão: 20/12/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção)

Há outras normas da Anvisa que preveem o uniforme branco, mas não parece invalidar a necessidade de botas/botinas, toucas de outras cores ou segundo uniforme, evitando que funcionários usem roupas próprias usadas em deslocamento fora da empresa. Por exemplo:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DIVISA/SVS Nº 16, DE 23 DE MAIO DE 2017

Aprova a atualização do anexo da Instrução Normativa nº 4, de 15 de dezembro de 2014, que aprovou o regulamento técnico sobre boas práticas para estabelecimentos comerciais de alimentos e para serviços de alimentação.

(...)

Art. 9º Os manipuladores de alimentos devem utilizar uniformes conservados, limpos e de cor clara; toucas, bonés ou gorros que protejam totalmente os cabelos; sapatos fechados, antiderrapantes, em boas condições de higiene e conservação; botas de borracha para a higienização do estabelecimento ou quando necessário.

§ 1º Os uniformes devem ser trocados diariamente e utilizados somente nas dependências internas do estabelecimento;

§ 2º O avental plástico deve ser utilizado para proteção do uniforme e não deve ser substituído por panos ou sacos plásticos;

§ 3º O uso de avental plástico deve ser restrito às atividades de higienização e não deve ser utilizado próximo à fonte de calor;

§ 4º As peças do uniforme devem ser lavadas em área externa ao local de produção.

Art. 10. O estabelecimento deve dispor, em local de fácil acesso, de equipamentos de proteção individual (EPI), em número suficiente e tamanhos adequados, considerando o quadro de funcionários e visitantes e as atividades desenvolvidas no local.

Parágrafo único. O uso de equipamentos de proteção individual (EPI), tais como japonsa ou jaqueta térmica com capuz, luvas e botas impermeáveis é obrigatório

para operações em câmaras frias ou para atividades que frequentemente alternem ambientes quentes e frios ou quando necessário.

Art. 11. As luvas utilizadas pelos manipuladores de alimentos devem estar limpas e íntegras, ser apropriadas à atividade desenvolvida, com higienização prévia das mãos.

§ 1º As luvas descartáveis podem ser utilizadas em substituição ao uso de utensílios para manipular alimentos prontos para consumo e frutas e hortaliças previamente higienizadas;

Consta também de Portaria recente:

PORTARIA CVS 01, de 13 de Janeiro de 2025.

(...)

Seção II

Higiene e segurança dos funcionários

Art. 12. Os funcionários que manipulam os alimentos devem apresentar: barba e bigode raspados; cabelos protegidos, unhas curtas, limpas, sem esmalte ou base; sem maquiagem. É vedada a utilização de adornos, por exemplo: cílios e unhas postiças, colares, amuletos, pulseiras, brincos, piercing, relógio, anéis e alianças, entre outros. Os objetos necessários para uso no trabalho tais como, caneta, lápis, papéis, entre outros, devem ser colocados nos bolsos inferiores do uniforme.

Art. 13. Uniformes: bem conservados e limpos, com troca diária e utilização somente nas dependências internas da empresa; cabelos presos e totalmente protegidos com redes ou toucas; sapatos fechados, antiderrapantes, em boas condições de higiene e conservação; botas de borracha, para a limpeza e higienização do estabelecimento ou quando necessário.

Parágrafo único. A empresa deve disponibilizar, em local de fácil acesso, Equipamentos de Proteção Individual (EPI) limpos, em bom estado de conservação, em quantidade suficiente e nos tamanhos adequados, considerando o quadro de funcionários e visitantes, bem como as atividades realizadas no local. É obrigatório o uso de EPIs, como blusas, capa com capuz, luvas e botas impermeáveis, para trabalhos em câmaras frias, em ambientes que alternem frequentemente entre quente e frio, ou quando necessário. É vedado o uso de panos ou sacos plásticos para proteção do uniforme. O uso de avental plástico deve ser restrito às atividades com grande quantidade de água e não deve ser feito próximo a fontes de calor. Nenhuma peça do uniforme deve ser lavada dentro da cozinha.

Art. 14. Os manipuladores de alimentos devem adotar procedimentos frequentes de antissepsia das mãos, especialmente antes de utilizar utensílios higienizados e colocar luvas descartáveis. A manipulação de frutas, legumes e verduras já higienizados, bem como a manipulação de alimentos prontos para o consumo, que foram submetidos a tratamento térmico ou que não passarão por tratamento térmico, deve ser realizada com as mãos previamente higienizadas, preferencialmente, com o uso de utensílios ou luvas descartáveis.

§ 1º O uso de luvas descartáveis de borracha, látex ou plástico não é permitido em procedimentos que envolvam calor, como cozimento e fritura, nem quando se utilizam máquinas de moagem, trituração, mistura ou outros equipamentos que apresentem riscos de acidentes.

Não há elementos nos autos para descartar a necessidade e adequação dos EPIs glosados.

Dessa forma, **deve ser revertida a glosa de EPI e uniformes, além dos já revertidos, inclusive botinas, uniformes de cores escuras, toucas, entre outros.**

Créditos de produtos adquiridos para comercialização

A fiscalização glosou créditos aferidos pela empresa de aquisições de queijos e manteiga na condição de bens utilizados como insumos. Restou constatado não serem insumos, mas sim bens comprados para comercialização. A DRJ manteve a glosa:

Em que pese as alegações da empresa, o fato é que as glosas de queijo e manteiga se deram sobre os bens relacionados nas linhas “02-Bens Utilizados como Insumos” dos Dacons respectivos, como se vê na transcrição de trechos do PARECER DE AUDITORIA FISCAL abaixo:

A empresa se insurgiu, alegando erro na informação e outro motivo para o crédito:

Considerando que o processo administrativo é informado pela busca da verdade material, não subsistem as glosas fundamentadas exclusivamente no erro objetivo da contribuinte ao lançar as informações relativas àqueles materiais no campo destinado ao lançamento de bens utilizados como insumo. Sendo assim, é necessário que tais glosas sejam revertidas, uma vez que os produtos foram efetivamente destinados à comercialização, estando enquadrados nas previsões legais adiante reproduzidas:

(...)

Não é plausível, que tão somente pelo fato de que o item foi mencionado em item errado, seja tolhido o direito ao crédito da Recorrente, isso porque de toda forma sendo insumo ou sendo bens para revenda, resultará em direito creditório para a empresa da mesma forma, isso porque como já havíamos destacado, isso porque inclusive consta das notas fiscais e da natureza dos produtos que são tributados.

A empresa descontou créditos de bens para revenda na rubrica própria. Entretanto, se aceito o erro, não poderia a empresa se utilizar no PER em questão.

O presente processo trata de ressarcimento e compensação de crédito de Cofins decorrente de aquisições no mercado interno não tributado. A fiscalização dispôs claramente:

Com relação à **utilização do saldo credor da contribuição apurada em conformidade com o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, vinculados a operações de venda no mercado interno não tributadas e para exportação, os artigos 5º da Lei nº 10.637/2002, 6º da lei nº 10.833/2003, 17 da lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005 dispõe que os mesmos poderão ser compensados com débitos próprios, ou, no caso de não ser possível sua utilização naqueles casos, ser solicitado o ressarcimento em dinheiro**, isto após o encerramento de cada trimestre do ano civil e observada a legislação aplicável à matéria:

(...)

Tendo em vista a verificação do direito creditório, o interessado foi demandado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01/2017, lavrado em 20/10/2016 (fls. 1187/1196), em virtude das diferenças existentes entre valores de créditos do PIS e COFINS constantes nos DACONs de 2012 (fls. 52/401) e 2013 (fls. 402/749) e os discriminados nas EFD-Contribuições de 2012 (fls. 750/761) e 2013 (fls. 762/773), conforme demonstrativo contido no próprio Termo, **ocasião em que o intimado afirmou que devem ser considerados os créditos do PIS e COFINS constantes nos DACONs de 2012 e 2013 (fls. 1199) e, ainda, acrescentou que os créditos em questão estão vinculados à receita não tributada no mercado interno (fls. 1199/1200).**

(gn).

Para o deferimento, **os valores devem ser passíveis de ressarcimento, ou seja, correspondentes ao pedido, que trata de vendas no mercado interno não tributadas.**

A manteiga passou a ter alíquotas do PIS e COFINS reduzidas a zero só a partir de 08/03/2013, incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno conforme art. 1º, inciso XXIV, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, em razão de alteração perpetrada pela Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2013. Não consta justificativa outra para o período 2012. O mesmo em relação aos queijos. Aliás, a própria empresa afirma no recurso:

Não obstante, cabe destacar que os queijos “gorgonzola, brie, camembert e grana” sequer são os elencados como alíquota zero pela Lei nº 10.925/2004, ou seja, tais mercadorias são inequivocamente tributadas, de modo que a Manifestante pode se creditar das contribuições decorrente de suas aquisições para revenda

Não se trata aqui de aferição de créditos passíveis de dedução. Isto sim de pedido de ressarcimento referentes a créditos correspondentes a vendas no mercado interno não tributadas.

Fretes sobre compras

A DRJ reverteu parcialmente as glosas realizadas:

Considerando o citado Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018 que alterou o conceito de insumos, as glosas constantes do Anexo XIX do dossiê nº 10010.029233/0816-07 referentes a fretes sobre compras de bens não considerados insumos nos anos-calendário de 2012 e 2013 devem ser revertidas, com exceção das abaixo relacionadas:

- AREIA MÉDIA, MANTEIGA, COMBUSTÍVEL, ÓLEO MOTOR, CALÇA AZUL, MATERIAL MANUTENÇÃO VEÍCULOS, PALETES e QUEIJOS, que não se enquadram no conceito de insumo e, conseqüentemente, o frete de aquisição não gera crédito.

A empresa contesta indicando que os bens são insumos e cita jurisprudência do Carf.

No parecer que fundamentou o despacho decisório, observa-se que também foram glosados créditos de fretes para os quais não foi comprovado o bem transportado. Diga-se, no caso de bens para revenda, o frete pode ser incorporado ao custo do bem. Sobre estes, não há contestação.

Sobre os bens que constituíram a exceção da reversão da glosa promovida pela DRJ, parte do constante do referido Anexo XIX, não localizado nos autos, cabe a apreciação do recurso.

As glosas devem ser revertidas para os fretes de aquisição de combustível e calça azul, pelos motivos referidos nos itens anteriores. No caso do óleo motor, a mesma linha deve ser seguida. Também devem ser reconhecidos os créditos de fretes de de paletes, uma vez reconhecidos nessa decisão na condição de insumos, como se verá à frente.

No caso de material de manutenção de veículos, não há elementos suficientes para reverter a glosa, uma vez genérica a indicação e sem considerar os bens específicos correspondentes a que se referem.

Já visto no item anterior que houve compra de manteiga e queijos para revenda, sem maiores detalhas, não há que se validar o crédito. Isso vale para os fretes de areia, sem elementos para caracterizá-la como insumo.

Dessa forma, **deve ser revertida a glosa de créditos decorrentes de fretes de compras de combustível, óleo motor, calça azul e paletes.**

Fretes sobre compras de leite in natura

Foram glosados créditos em questão uma vez que tais compras só poderiam dar direito a créditos presumidos. O creditamento do frete dependeria da possibilidade e forma de crédito do bem. Outro motivo, para parte dos créditos glosados foi assim descrito:

Além disso, em resposta à intimação (fls. 1387/1388), relacionada ao Termo de Intimação Fiscal nº 03/2017, lavrado 15/02/2017 (fls. 1383/1385), o interessado alegou que na coluna denominada “Nº NFE” das planilhas “FRETE SOBRE COMPRAS-2012” (que contém fretes de janeiro a dezembro de 2012) e “FRETE SOBRE COMPRA-2013” (que contém fretes de janeiro a dezembro de 2013), que se encontram como arquivos não-pagináveis às fls. 1390 e 1391 respectivamente, e nas linhas foi inserida a denominação “Produtores”, em alusão a produtores de leite em zona rural, bem como que os conhecimentos de transporte foram emitidos sem a identificação das Notas Fiscais, cujas cópias sequer foram apresentadas e números da chave eletrônica disponibilizados, prejudicando, desse modo, a verificação das vinculações dos fretes com as Notas Fiscais de aquisição de leite in natura.

A DRJ manteve a glosa.

A recorrente aduz:

Não é somente os bens que podem ser utilizados como insumos, os serviços também, conforme literalidade da lei. Bens e serviços, desde que utilizados para produção ou fabricação de bens.

E o frete, antes de ser um custo agregado ao bem, é um serviço. Ou seja, é um serviço que acaba agregando ao custo, mas nem por isso deixa de ser um serviço.

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).

A própria Instrução Normativa da RFB estabelece:

IN RFB 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).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

(...)

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.

Já houve decisão do Carf em processo de empresa do mesmo grupo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE. INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

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).

(Processo: 10935-720566/2012-14; Acórdão: 3202-003.950; Sessão: 23/10/2025; 2ª Turma Extraordinária da 3ª Seção)

Assim, **devem ser aceitos os créditos decorrentes de fretes de compras de insumos, inclusive o de leite *in natura*, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.**

Frete nas operações de venda

Em realidade, o frete nessa situação foi glosado por variados motivos. A investigação partiu de valores informados na linha 02 do Dacon (frete sobre compra). Nas planilhas em resposta à intimação, a empresa indicou parte da comprovação com a denominação “venda”, depois esclarecendo que seriam fretes que deveriam constar da linha 07 do Dacon.

Melhor transcrever o relatório fiscal:

55. Indicados pelo interessado como pertencentes da Linha 02 do Dacon, nº demonstrativo ANEXO XXI (arquivo não-paginável às fls. 15116) constam os fretes na operação de venda sem comprovação de vinculação a bens produzidos e vendidos pelo mesmo nos anos-calendário de 2012 e 2013, que, por sua vez, não conferem direito a fruição de créditos do PIS e COFINS. A vinculação pretendida com os fretes discriminados nesse demonstrativo se mostrou frustrada após o interessado ser devidamente demandado para cumpri-la por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04, lavrado em 10/04/2017 (fls. 1392/1395), com registro de que não foram apresentadas quaisquer cópias de notas fiscais relativas a vendas de produtos manufaturados que pudessem permitir a devida análise dos citados fretes na operação de venda.

56. Apontados pelo interessado como pertencentes da Linha 02 do Dacon, nº demonstrativo ANEXO XXII (arquivo não-paginável às fls. 15117) constam os fretes na operação de venda inconsistentes com as datas de venda dos bens manufaturados pelo mesmo no ano-calendário de 2013, que, portanto, não conferem direito a fruição de créditos do PIS e COFINS. A vinculação aos bens produzidos e vendidos foi feita pelo próprio interessado após ser demandado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04, lavrado em 10/04/2017 (fls. 1392/1395), com destaque de que tais bens tiveram as suas vendas realizadas nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, em datas incompatíveis com as datas das emissões dos conhecimentos de transportes dos fretes na operação de venda.

57. Assinalados pelo interessado como pertencentes da Linha 02 do Dacon, nº demonstrativo ANEXO XXIII (arquivo não-paginável às fls. 15118) constam os fretes na operação de venda geradores de créditos do PIS e COFINS nos anos-calendário de 2012 e 2013, vinculados a receita tributada no mercado interno, que não ensejam direito de crédito dessas contribuições quanto aos pleitos de ressarcimento em alusão, os quais estão vinculados a receita não tributada no mercado interno, com fundamento no art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS, não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações), sendo que esses créditos, apesar de serem excluídos dos valores dos ressarcimentos pleiteados, são considerados como créditos básicos do PIS e COFINS somente para operações de desconto de débitos dessas contribuições.

58. Mostrados pelo interessado como pertencentes da Linha 02 do Dacon, nº demonstrativo ANEXO XXIV (arquivo não-paginável às fls. 15119) constam os fretes na operação de venda vinculados a bens que entraram e saíram dos estabelecimentos do interessado em razão de suas atividades nos anos-calendário de 2012 e 2013, bens estes cujas operações não indicam vendas de produtos manufaturados em vista do CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações)

informado em cada Nota Fiscal, bem assim do CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) discriminado pelo próprio interessado em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, lavrado em 10/04/2017 (fls. 1392/1395), não ensejando, desse modo, direito a fruição de créditos do PIS e COFINS.

A empresa contestou. Primeiro, argumenta que:

Conforme precedente favorável já obtido por esta contribuinte no julgamento do processo 10935.900510/2013-14 (**íntegra anexa**), acima referenciado, somente é relevante ao creditamento no frete a relevância ou essencialidade do material transportado no frete, sendo dispensável a análise do direito creditório relativo às mercadorias transportadas.

Com efeito, a empresa obteve provimento no recurso do processo citado nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

(...)

FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito ao desconto de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo do contribuinte. Ademais, o direito ao desconto do crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 que permite o desconto de créditos calculados em relação ao frete na operação de venda.

Na decisão referida, do processo 10935.900510/2013-14 e acórdão 3401-012.760, foi dado provimento, por maioria de votos, para “reverter a glosa relativa ao frete entre estabelecimentos, desde que para transporte de produtos acabados”.

Inobstante a válida decisão em questão, não é este o posicionamento que sempre foi adotado por este relator, e hoje adotado pela presente Turma de Julgamento. De toda a forma, sobre o assunto, o Carf já uniformizou entendimento na Súmula seguinte:

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.

A recorrente também aduz:

É completamente errado fazer a construção de que o Frete deve ter a mesma sorte do produto principal que está sendo carregado, isso porque a Receita Federal no momento de **realizar a tributação das transportadoras, não autoriza que as mesmas deixem de tributar o PIS e COFINS por estarem carregando produtos que não são tributados!!!**

Ou seja, para exigir o recolhimento do PIS e COFINS, aí a Receita Federal não se debruça na análise de qual produto foi transportado para saber se o produto era tributado ou não, para determinar se deveria incidir PIS e COFINS sobre o transporte, ela simplesmente cobra PIS e COFINS de forma indistinta das Transportadoras.

Por que é então que para os créditos de PIS e COFINS, é preciso fazer essa análise e restringir o direito creditório de forma totalmente injustificada??

Ressalta que os fretes em questão teriam sido tributados.

Pois bem, não são todos os valores de fretes que são passíveis de creditamento. Não o são os fretes de produtos prontos entre estabelecimentos, como visto acima. Também é de se observar que, da mesma forma que quando há receitas do regime cumulativo e do regime não cumulativo, deve-se aplicar o percentual de rateio no caso de receitas quando há custos ou despesas comuns entre àquelas vinculadas ao mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportações. Porém, quando são despesas diretamente apenas vinculadas à uma dessas receitas, o método seria de aferição direta a mesma. Tal também se aplica aos fretes.

O recurso voluntário não esclarece a vinculação dos fretes inicialmente declarados como de compras. Tampouco apresenta um exemplo de valor glosado indevidamente. Além disso, constatou-se fretes extemporâneos.

É ilustrativo citar a seguinte decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

(Processo: 10882.722259/2014-94; acórdão: 3201-010.999; sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

(grifou-se).

Com base na comprovação apresentada, nada há a alterar na decisão contestada.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos decorrentes de:

- embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira;
- aquisições de combustível, exceto aquele utilizado no transporte de produtos acabados e de pessoas;
- EPI e uniformes, além dos já revertidos, inclusive botinas, uniformes de cores escuras, toucas, entre outros;
- fretes de compras de insumos (combustível, óleo motor, calça azul e paletes), inclusive as de leite *in natura*, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

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 rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos relativos a: (i) embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira, (ii) aquisições de combustível, exceto aquele utilizado no transporte de produtos acabados e de pessoas, (iii) EPI e uniformes, além dos já revertidos, inclusive botinas, uniformes de cores escuras, toucas, entre outros, e (iv) fretes de compras de insumos (combustível, óleo motor, calça azul e paletes), inclusive as de leite *in natura*, desde que tais serviços, registrados de forma

autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Redator