



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10945.900017/2017-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-011.051 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2023  
**Recorrente** LATICÍNIOS NITUANO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA  
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura pelo sujeito passivo, contra a Fazenda, de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto quanto ao mérito do litígio, importa a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto. Súmula CARF n° 1.

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM

Os materiais de embalagem de apresentação caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

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

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE REPARO E MANUTENÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIACÃO.**

Devem ser registrados no ativo immobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos (tangíveis) destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade e que se espera utilizar por mais de um ano, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

**NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a material de embalagem; ferramentas e itens nela consumidos, e (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a fretes de compras de produtos não tributados ou não enquadrados como insumo. Vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Jorge Luís Cabral e Carlos Frederico Schwochow de Miranda, que negavam provimento sobre estes itens.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 9ª Turma da DRJ no Estado do Paraná que reconheceu parcialmente o direito creditório decorrente de saldo credor de PIS/Pasep Não Cumulativo – Mercado Interno, pleiteado através do PER 39343.74221.050514.1.1.10-5543, no valor de R\$ 14.556,84 (quatorze mil quinhentos e cinquenta e seis reais e oitenta e quatro centavos) relativo ao 1º Trimestre de 2012.

A Fiscalização glosou os créditos requeridos referentes a:

1. Bens e serviços utilizados como insumo;
2. Bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo (Combustíveis; produtos intermediários utilizados na manutenção dos veículos utilizados no processo produtivo; produtos intermediários utilizados na manutenção das instalações do processo produtivo; Equipamentos de Proteção Individual - EPI's utilizados pelos colaboradores do processo produtivo; material de limpeza utilizado nos setores do processo produtivo; e produtos intermediários utilizados no tratamento dos efluentes resultantes do processo produtivo; material de limpeza (detergente, sabonetes, desincrustantes, soda cáustica e demais agentes de limpeza); ferramentas, máquinas e equipamentos classificáveis no ativo imobilizado; materiais de construção; e outras aquisições diversas (tintas, material de escritório, materiais para análises, equipamentos de laboratório, sacos de lixo, caixas de papelão, embalagens de transporte, etc); Serviços de controle de pragas, gestão de ativos financeiros, manutenção de equipamentos para laboratório, confecção de uniformes, cursos e treinamentos, inspeção de caldeiras e manutenção de instalações;
3. Soro de Leite e Fermentos classificados na NCM 30029099;
4. Serviços de fretes vinculados a compras de produtos não tributados e vinculados a compra de produtos que não podem ser considerados como insumo;
5. Despesas de Energia Elétrica;
6. Despesas de Aluguel de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;
7. Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda;
8. Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado, inclusive Edificações e Benfeitorias, com Base nos Encargos de Depreciação;
9. Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado com Base no Valor de Aquisição ou de Construção;
10. Ajustes Negativos de Créditos;
11. Devoluções de Vendas;
12. Créditos Presumidos Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal.

Ao apresentar sua Manifestação de Inconformidade, cuidou a Recorrente de se insurgir quanto às seguintes glosas:

1. Bens e Serviços que não se enquadram no conceito de insumo;
2. Serviços de fretes vinculados a compras de produtos não tributados e vinculados a compra de produtos que não podem ser considerados como insumo;
3. Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda; e
4. Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado, inclusive Edificações e Benfeitorias, com Base nos Encargos de Depreciação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Foz do Iguaçu deferiu parcialmente o crédito pleiteado, reconhecendo a importância de R\$ 3.533,46 (três mil, quinhentos e trinta e três reais e quarenta e seis centavos), homologando, até o limite de crédito reconhecido, as compensações declaradas nas Dcomps vinculadas.

O Acórdão 109-000.488 (fls. 762/790) apresenta a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.**

A existência de ação judicial, versando sobre matéria que abrange a discussão administrativa, importa renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade tributária a que caberia o julgamento.

**PROVAS. INSUFICIÊNCIA.**

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.**

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.**

Os gastos com bens e serviços adquiridos que estejam vinculados a uma das etapas do processo de produção de bens destinados à venda ou utilizados na manutenção de bens do ativo da pessoa jurídica responsáveis pela produção de insumo ou de bens podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. VEDAÇÃO.**

As embalagens para transporte de mercadorias acabadas são considerados gastos posteriores à finalização do processo de produção e, portanto, não geram direito ao crédito da não cumulatividade da contribuição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FERRAMENTAS. VEDAÇÃO.**

As ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, não se amoldam ao conceito de insumo para fins da legislação das contribuições.

**NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas de fretes relativas às compras de produtos tributados com alíquota zero das contribuições (PIS e Cofins) não geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, assim, também não o haverá para o gasto com transporte.

**NÃO CUMULATIVIDADE. IMOBILIZADO. ATIVIDADE PRODUTIVA. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados a venda concedem o direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) sobre os valores das despesas de depreciação incorridas no mês.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Ao julgar parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade da Recorrente, a DRJ reconheceu o crédito adicional no valor de R\$ 784,55 (setecentos e oitenta e quatro reais e cinquenta e cinco centavos), mantendo as glosas relativas a material de embalagem; ferramentas e itens nela consumidos; fretes de compras de produtos não tributados ou não enquadrados como insumo; e fretes cujos Conhecimentos de Transportes Rodoviários – CRTTC's não foram apresentados à fiscalização.

A Contribuinte foi intimada pela via eletrônica em 04/12/2020, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 1434/1466 por meio de protocolo eletrônico realizado em 28/12/2020, alegando:

1. Ter ocorrido glosa indevida de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo em seu processo produtivo, sendo eles:
  - a. material de embalagem;
  - b. ferramentas e itens nela consumidos;
2. Ter ocorrido glosa indevida sobre os créditos relativos aos fretes:
  - a. de compras ou retorno de bens, informados como fretes nas operações de venda;

- b. cujos Conhecimentos de Transportes Rodoviários - CRTC's não foram apresentados à fiscalização.

Ao final requer seja dado provimento ao presente recurso para fins de reconhecer o direito creditório pleiteado, devidamente atualizado pela taxa Selic conforme determinação judicial advinda do Mandado de Segurança n.º 5010330-06.2016.4.04.7002/PR.

Através do despacho de fls. 1468 foram os autos encaminhados para sorteio.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

### **I - TEMPESTIVIDADE**

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto n.º 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

### **II – DO MÉRITO**

A Recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto social “a exploração das atividades de fabricação de produtos laticínios; comércio varejista de laticínios, frios e conservas; e processamento, preservação e produção de conservas de frutas, legumes e outros vegetais.

Como se depreende do relato acima, cinge-se o mérito destes autos à definição do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002), tema este já amplamente conhecido pelo Colegiado.

Esta questão foi definitivamente solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância, tendo a Ministra Regina Helena Costa destacado em seu voto o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa.

Este colegiado, por força do disposto no artigo 62, §2º do RICARF deve seguir tal entendimento:

- a) Por essencial deve ser considerado o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo-se em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço,

ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

- b) A relevância, enquanto critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Este entendimento foi albergado pela Procuradoria da Fazenda Nacional através da Nota Técnica n.º 63/2018; bem como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através do Parecer Normativo n.º 5/2018, assim ementado:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 841.979, fixou tese firmando entendimento quanto a ser matéria infraconstitucional o estabelecimento do conceito de insumo, verbis:

“II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF n.ºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF n.º 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n.º 10.865/04”

Cumpra-se destacar do voto do Min. Dias Toffoli o seguinte excerto:

“Para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.

(...) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

No presente caso, cabe-nos neste momento analisar se os produtos cujos créditos foram glosados pela Fiscalização – caixas de papelão, fios e lacres – preenchem ou não os requisitos de essencialidade e relevância no processo produtivo da Recorrente.

### **1 - Do material de embalagem**

Consta do Relatório Fiscal que a fiscalização realizou a glosa sobre o pedido de ressarcimento relativo aos gastos com material de embalagem, tendo a DRJ a mantido por entender tratar-se de embalagens – caixas de papelão, fios e lacres – utilizadas no transporte dos produtos vendidos, descaracterizando-as como insumo

Alega a Recorrente não haver na legislação regente da contribuição qualquer distinção para o direito ao crédito quanto a tratar-se de embalagem de apresentação ou destinada ao transporte.

Cabe-nos, neste momento, analisar se os produtos cujos créditos foram glosados pela Fiscalização – caixas de papelão, fios e lacres – preenchem ou não os requisitos de essencialidade e relevância no processo produtivo da Recorrente.

*In casu* verifico assistir razão à Recorrente.

O “Laudo Técnico do Processo Produtivo” da Recorrente, de fls. 524/574 informa às fls. 554 que os queijos por ela produzidos são acondicionados em caixas de papelão após terem permanecido acondicionados em caixas plásticas pelo período necessário à retirada do excesso de umidades das embalagens selovacadas.

Às fls. 556/557 consta a relação de embalagens usadas pela Recorrente, dela constando cordas dos Códigos NCM 53089000 (Outras fibras têxteis vegetais; fios de papel e tecido de fios de papel - Fios de outras fibras têxteis vegetais; fios de papel. – Outros), 56072900 (Pastas ("ouates"), feltros e falsos tecidos; fios especiais; cordéis, cordas e cabos; artigos de cordoaria - Cordéis, cordas e cabos, entrançados ou não, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou embainhados de borracha ou de plástico. - De sisal ou de outras fibras têxteis do gênero Agave: - Outros) e 56079010 (Pastas ("ouates"), feltros e falsos tecidos; fios especiais; cordéis, cordas e cabos; artigos de cordoaria - Cordéis, cordas e cabos, entrançados ou não, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou embainhados de borracha ou de plásticos - Outros - De algodão)

Constam, ainda selos dos códigos NCM 76071190 (Alumínio e suas obras - Folhas e tiras, delgadas, de alumínio (mesmo impressas ou com suporte de papel, cartão, plástico ou semelhantes), de espessura não superior a 0,2 mm (excluindo o suporte). - Sem suporte: - Simplesmente laminadas – Outras) e 76071990 (Alumínio e suas obras - Folhas e tiras, delgadas, de alumínio (mesmo impressas ou com suporte de papel, cartão, plástico ou semelhantes), de espessura não superior a 0,2 mm (excluindo o suporte). - Sem suporte: - Outras – Outras), além de diversas caixas do Código NCM 48191000 (caixas de papel ou cartão, ondulados – canelados),

A jurisprudência do CARF é recorrente no reconhecimento do direito a crédito relativo aos materiais de embalagem para a contribuição em tela. Vejamos:

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. **As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.** (Acórdão n.º 9303-013.709; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, julgamento 15/12/2022)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se com características desejadas quando chegar ao comprador. INSUMOS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS. Os gastos de combustíveis utilizados no processo produtivo da empresa, desde que não seja para o abastecimento de veículos, dá direito ao crédito correspondente. (Acórdão n.º 3402-004.879, Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, julgamento 21/01/2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014 ERRO NO PREENCHIMENTO DE NOTAS FISCAIS O fato do fornecedor/vendedor tributar por equívoco uma operação de venda não tem o condão de permitir que o comprador utilize o valor indevidamente recolhido como crédito. CRÉDITO SOBRE BENS OBJETO DE SUSPENSÃO SUJEITA A CONDIÇÃO RESOLUTIVA - REIDI. Interpretando-se conjuntamente os artigos 17 da Lei 11.033/04 e o artigos 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui-se o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Quando a norma menciona “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ele está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b” e o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como se poderia alegar **CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.** CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. Os custos/despesas incorridos com aquisição de ferramentas de pequeno porte utilizadas na indústria metalúrgica podem enquadrar-se na definição de insumos desde que mediante argumentação devidamente provada. (Acórdão n.º 3302-010.614, Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, julgamento 23/03/2021)

Nessa linha, por constituírem insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo da Recorrente deve ser revertida a glosa perpetrada sobre os materiais de embalagem – caixas de papelão, fios e lacres – utilizados no transporte dos produtos vendidos.

## 2 - Das ferramentas e itens nela consumidos

A Fiscalização realizou a glosa das ferramentas e itens nela consumidos tendo por fundamento a Instrução Normativa n.º 404/2004, enquanto a DRJ manteve tal glosa lastreando-se no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018.

Alega a Recorrente que a presente glosa não merece prosperar haja vista serem “utilizadas nos processos produtivos da recorrente, necessários para que a produção se viabilize”. Dentre as ferramentas e itens nela consumidos glosados encontram-se: chaves allen; chave combinada; varetas pra solda; brocas; alicates; termômetros; entre outros, que são “utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos do processo produtivo, bem como nas instalações produtivas”.

Traz à colação acórdãos do CARF que reconheceram o direito a crédito destes bens na qualidade de insumos.

Conforme já destacado no presente voto, o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios da essencialidade e da relevância para o processo produtivo da Recorrente.

Verifica-se nos autos que a Recorrente logrou êxito em demonstrar a essencialidade destas ferramentas ao seu processo produtivo, tendo sido restrita à argumentação genérica constante da sua Manifestação de Inconformidade e do seu Recurso Voluntário.

O Laudo Técnico do Processo Produtivo” acostado aos autos traz às fls. 570/572 a descrição das atividades desenvolvidas pelo seu Setor de Manutenção. É sabido que para o desenvolvimento das atividades de tal setor, indispensável ao bom funcionamento das máquinas e equipamentos da Recorrente são necessárias as ferramentas e itens nela consumidos glosados pela Fiscalização.

Desta forma, por entender ter a Recorrente comprovado a essencialidades das ferramentas – chaves allen; chave combinada; varetas pra solda; brocas; alicates; termômetros – entendendo que deve ser revertida a glosa efetuada pela fiscalização.

### **3 - Dos fretes de compras de produtos não tributados ou não enquadrados como insumo**

Verifica-se dos autos que a Autoridade Fiscal glosou os créditos de frete da Recorrente por considerar que os custos com frete incidente na aquisição de insumos integram o custo dos referidos bens adquiridos para industrialização; bem como que os bens para industrialização adquiridos pelo contribuinte estão sujeitos à alíquota zero e não dão direito a créditos, e, conseqüentemente, as despesas com frete nestas operações não geram crédito para o contribuinte.

Alega a Recorrente que “o frete, embora integre o custo da mercadoria transportada, é sempre uma operação autônoma, que possui regras próprias quanto à incidência das contribuições e, diga-se de passagem, no âmbito da legislação do PIS/Pasep e da Cofins vigente, todas as prestações de serviços realizadas no território nacional são tributadas”, razão pela qual deve ser revertida a glosa.

Entendo que, *in casu*, razão assiste à Recorrente.

A legislação regente das contribuições em tela é clara ao dispor no art. 3º, inciso

II:

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

O frete é um serviço e suas despesas são relevantes e essenciais ao desenvolvimento das atividades da Recorrente. O seu crédito não está condicionado ou diretamente relacionado ao crédito dos produtos transportados, razão pela qual os créditos relativos a produtos sujeitos à alíquota zero transportados não podem ser objeto de glosa pela Fiscalização.

Neste sentido foi o entendimento desta Turma no Acórdão n.º 3402-009.434, da relatoria do I. Conselheiro Pedro Sousa Bispo:

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Do voto do Relator colho o seguinte trecho:

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

**FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. (Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos. (Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Com estes fundamentos, considerando a essencialidade e relevância das despesas relativas ao frete no desenvolvimento das atividades da Recorrente, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa das despesas com o frete vinculado ao transporte dos materiais de embalagem, bem como ferramentas e itens nela consumidos, cujas glosas foram revertidas no presente voto.

#### **4 – Dos fretes relativos aos Conhecimentos de Transportes Rodoviários – CRTC's não apresentados à fiscalização**

A Fiscalização realizou a glosa dos créditos relativos as despesas de fretes constantes das planilhas da Recorrente para as quais não foram localizados os respectivos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos ou cujo Conhecimento de Transporte Rodoviário – CTR não foi apresentado.

A Recorrente apresentou no Anexo IX da sua Manifestação de Inconformidade as cópias dos CRTC's que tiveram o crédito glosado, bem como das respectivas notas fiscais, acrescentando tratar-se de fretes na operação de venda.

A DRJ manteve tais créditos por entender que a documentação acostada aos autos pela Recorrente não foi suficiente para comprovar o direito alegado. Há de se considerar que estes fretes, relativos a compras e retorno de bens, indevidamente classificados como Despesa de Armazenagem, foram originariamente informados como fretes na operação de venda.

Desta forma, no entendimento do Órgão Julgador a quo, houve a preclusão do direito prevista no §4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Analisando-se o Anexo IX (fls. 651/708) verifica-se não assistir razão à Recorrente.

Em que pese a documentação por ela apresentada, esta não lhe é favorável. Com efeito, o cotejamento das Notas Fiscais e CRTC's apresentados estão a comprovar que os ônus do frete relativo às operações de venda em análise foram suportados pelos adquirentes das mercadorias.

A Lei regente da Contribuição é de clareza cristalina ao prever o direito ao crédito sobre os bens e serviços utilizados como insumos, cujo custo tenha sido suportado pelo contribuinte.

A jurisprudência do CARF não reconhece direito de crédito relativo ao frete nesta situação:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006 CRÉDITO SOBRE FRETE Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das contribuições. OMISSÃO DE RECEITAS Bonificações recebidas em moeda corrente integram a base de cálculo das contribuições, nos termos da legislação de regência. Assunto:

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006 CRÉDITO SOBRE FRETE Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das contribuições. OMISSÃO DE RECEITAS Bonificações recebidas em moeda corrente integram a base de cálculo das contribuições, nos termos da legislação de regência. Recurso negado. (Acórdão n.º 3402-004.940, Relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, julgamento 27/02/2018) (destacamos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVA AGRÍCOLA. ART. 8º DA LEI 10.925/2005. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL. A Lei 10.925/2005 veda expressamente o aproveitamento de crédito presumido por cooperativas agropecuárias. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS NAS OPERAÇÕES COM SUSPENSÃO. RESSARCIMENTO. ART. 16 DA LEI 11.116/2005. O art. 16 da Lei 11.116/2005 autoriza o pedido de ressarcimento de créditos acumulados em razão de operação com suspensão. FRETE PARA VENDA. ÔNUS SUPORTADO PELO VENDEDOR. POSSIBILIDADE. ART. 3º, IX DA LEI 10.833/2003. Poderá ser creditado da base de cálculo da PIS/Cofins o valor relativo ao frete na operação de venda, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 125. Não incidirá juros ou correção monetária nos pedidos de ressarcimento de créditos das contribuições PIS/Cofins. Súmula CARF n. 125. (Acórdão n.º 3003-002.053, Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, julgamento 21/10/2021) (destacamos)

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário mantendo a glosa destes créditos.

## **5 - Da atualização monetária pela SELIC**

Neste tópico o Acórdão Recorrido reconheceu a existência da concomitância, haja visto ter a Recorrente ingressado em juízo, por meio do processo Mandado de Segurança n.º 5010330- 06.2016.4.04.7002/PR, com o propósito de ter o seu crédito corrigido pela Taxa Selic, a partir da apresentação do requerimento administrativo de ressarcimento.

Cumprê destacar que a Recorrente logrou êxito em seu processo judicial quanto a este pleito.

Desta forma, resta configurada sua renúncia às instâncias administrativas no tópico, sendo o caso de aplicação da Súmula CARF n.º 01:

"Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial."

A configuração da concomitância nos termos do art. 87 do Decreto n.º 7.574, de 2011, significa que o processo administrativo e o processo judicial têm o mesmo objeto do lançamento tributário:

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei n.º 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

No caso dos presentes autos a coincidência entre os objetos é reconhecida pela própria Recorrente ao afirmar que o lançamento tributário ora exigido estaria obstado em razão do depósito judicial por ela realizado nos autos da ação ordinária n.º 0074080-95.2013.4.01.3400/DF e, conseqüentemente, à constituição automática dos créditos tributários, motivo pelo qual descaberia o presente lançamento com a mesma finalidade.

Aplica-se ao presente caso o entendimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a matéria, sintetizado no Parecer Normativo Cosit n.º 7, de 22 de agosto de 2014:

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

Portanto, configurada a concomitância na forma do art. 87 do Decreto n.º 7.574/2011 e da Súmula CARF n.º 1, deve ser negado provimento ao presente recurso.

### III - DISPOSITIVO

Em face do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes a material de embalagem; ferramentas e itens nela consumidos; e fretes de compras de produtos não tributados ou não enquadrados como insumo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa

Fl. 15 do Acórdão n.º 3402-011.051 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10945.900017/2017-17