



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



**Processo nº** 10945.900035/2017-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.046 – 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: 01/07/2014 a 30/09/2014

**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 nº 1.

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

**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. DEPRECIAÇÃO.

Devem ser registrados no ativo imobilizado 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.

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-011.045, de 28 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10945.900034/2017-46, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que reconheceu parcialmente o direito creditório decorrente de saldo credor de PIS-PASEP/COFINS.

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 Julgamento deferiu parcialmente o crédito pleiteado.

O Acórdão apresenta a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: (...)

**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/COFINS**

Período de apuração: (...)

**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. CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE ATIVOS. REGRA.**

Os bens e serviços de valor unitário superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou com prazo de vida útil superior a 1 (um) ano aplicados na manutenção de ativos da empresa não podem ser considerados como bens e serviços utilizados como insumo,

sendo os créditos da não cumulatividade a eles relativos apropriados, após as devidas imobilizações, de forma proporcional às despesas de depreciação havidas no mês.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCUMENTOS. COMPROVAÇÃO.

Uma vez apresentados os documentos objeto da glosa fiscal, é de se reverter as glosas implementadas, concedendo-se o direito ao crédito sobre os valores comprovados.

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. DEPRECIAÇÃO. 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 crédito adicional, mantendo as glosas relativas a material de embalagem; ferramentas e itens nela consumidos; bens com vida útil maior que um ano; e fretes de compras de produtos não tributados ou não enquadrados como insumo.

A Contribuinte foi intimada, apresentando o Recurso Voluntário, 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;
  - c. bens com vida útil maior que um ano;
2. Ter ocorrido glosa indevida sobre os créditos relativos aos fretes de compras de produtos não tributados ou não enquadrados como insumo.

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 de Mandado de Segurança.

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:

## 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.

## 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 acepção 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 nº 63/2018; bem como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através do Parecer Normativo nº 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 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 nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”

Cumpre-nos 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. 577/627 informa às fls. 610 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. 333/334 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 Rosenberg 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 ficado 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. 623/625 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 bens com vida útil maior do que um ano**

A fiscalização realizou a glosa do direito ao crédito sobre aquisições de insumos cuja vida útil é superior a 1 (um) ano, razão pela qual deveriam ser incorporados ao ativo imobilizado, tendo a DRJ mantido tal indeferimento ao argumento que tal crédito somente poderia ser aproveitado após a devida ativação no imobilizado.

Analisando a planilha não paginável acostada pela DRJ na oportunidade do julgamento e intitulada “Item 1 Bens Utilizados como Insumo DRJ 12 13 14”, especificamente na planilha “2014”, verifica-se a glosa relativa a bens, identificados como “1”, na coluna “Teste”, que apresentam vida útil superior a 01 (um ano), por não se enquadrarem no conceito de insumo.

Embora a DRJ tenha negado o direito a crédito destes bens que, em razão da sua vida útil ser superior a um ano, devem ser ativados, a lei regente da contribuição reconhece o direito a crédito em relação aos bens do ativo imobilizado em seu art. 3º, inciso VI.

No entanto, estabelece o §1º do mesmo artigo, com a redação vigente à época dos fatos:

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

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

Em que pese a literalidade do disposto no dispositivo acima quanto ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, caberia à Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez.

Desta forma, considerando a aplicação da regra prevista no dispositivo acima, segundo a qual o aproveitamento do crédito não deve ocorrer sobre o custo de aquisição do bem ou serviço, mas sim sobre os encargos de depreciação, e tendo em vista a falta de comprovação do crédito pela Recorrida, não deve ser acolhido o crédito correspondente a depreciação entendendo estarem corretas as glosas efetivadas.

Isto posto voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

#### **4 – 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, consequentemente, 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.

## 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 nº 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.

Cumpre 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 7.574/2011 e da Súmula CARF n.º 1, deve ser negado provimento ao presente recurso.

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.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial 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.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator