



<b>Processo nº</b>	11070.900022/2017-11
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3102-002.492 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 1<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de maio de 2024
<b>Recorrente</b>	LATICINIOS PINHALENSE LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

PRINCIPIO DO FORMALISMO MODERADO. VERDADE MATERIAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE.

No rito do Processo Administrativo Fiscal não há previsão para a interposição de recurso especial contra decisão de primeira instância. Porém, para evitar cerceamento do direito de defesa do contribuinte, com base no princípio da fungibilidade, bem como em respeito aos princípios do formalismo moderado e da busca pela verdade material, recepciona-se a peça processual como Recurso Voluntário na questão de mérito abordada.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGURO O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.

Os créditos de frete de insumos, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e no mérito dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

**PEDRO SOUSA BISPO – Presidente e Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

**Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento parcial do Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 42662.17308.170417.1.5.19-4313, com crédito de COFINS NÃO-CUMULATIVA - MERCADO INTERNO, relativo ao período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015, no valor de R\$ 300.459,10.

A Fiscalização apurou a legitimidade dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003, do art. 3 da Lei nº 10.637 de 2002 e dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925 de 2004.

A contribuinte, de acordo com os pedidos de ressarcimento, solicitou créditos do PIS e da Cofins vinculados à receita não-tributada no Mercado Interno, básicos e presumidos. A análise dos créditos objeto de auditoria foi realizada por amostragem, mediante confronto da EFD - Contribuições com as notas fiscais e a contabilidade auxiliar apresentada.

No decorrer da análise da apuração das contribuições realizada pela contribuinte, a Fiscalização encontrou inconsistências que resultaram na glosa de valores utilizados como base de cálculo para os créditos das contribuições, conforme detalhado nos itens seguintes:

Em relação aos créditos sobre *bens* utilizados como insumo, verificou-se que foram relacionados bens como equipamentos de proteção individual, uniformes, materiais de construção, materiais de escritório/papelaria e, ainda, bens usados. Tais bens não podem ser considerados insumos à luz do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e da legislação tributária complementar, sendo, portanto, glosados da base de cálculo dos créditos. Em relação aos bens utilizados como insumo em veículos, o custo foi proporcionalizado à receita de fretes em relação à receita total.

Em relação aos créditos sobre *serviços* utilizados como insumo, verificou-se que foram relacionadas notas de serviços de construção civil/material de construção, gastos com materiais de escritório, serviços prestados por entidades imunes, gastos com representação comercial, entre outros, utilizados como insumos de produção. Da mesma forma, tais serviços não podem ser considerados insumos à luz do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e da legislação tributária complementar, sendo, portanto, glosados da base de cálculos dos créditos. Os serviços identificados como manutenção de veículos foram recalculados na proporção das receitas de frete sobre a receita total. Há que se ressaltar que bens e serviços utilizados na construção/benfeitorias de imobilizados poderão compor os ativos da pessoa jurídica sendo passíveis de gerar créditos, no entanto, devem respeitar a legislação específica.

Em relação ao creditamento referente às *despesas de frete*, constatou-se que havia tanto fretes de compras de mercadorias como frete de vendas, além de fretes de transferências na base de cálculo apresentada.

Diferentemente do frete de venda, na legislação do Pis e da Cofins não há previsão legal para apurar crédito sobre o frete de compra. Considerando a boa técnica contábil, o frete de compra é considerado custo do bem ou insumo adquirido e, portanto, poderá ser incluído na base de cálculo dos créditos sobre insumos se o produto adquirido for tributado pelas contribuições. Em sentido contrário, se o produto não for tributado pelo Pis e pela Cofins, o frete da compra não comporá a base de cálculo dos créditos sobre bens e insumos. Além disso, não há previsão legal para tomada de créditos sobre fretes de transferências de mercadorias se estes não estão ligados a um contrato de venda. Desta forma, foram glosados os fretes de compra cujos produtos transportados não foram tributados ou não são insumos e os fretes de transferências.

4- Em relação à apropriação de créditos sobre o *imobilizado*, a Fiscalização destacou que o art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.627 de 2002 e nº 10.833 de 2003, permite apuração de créditos sobre bens do imobilizado para as seguintes finalidades: locação a terceiros, utilizados na produção de bens destinados à venda e para utilização na prestação de serviços. Já no inciso VII, há a permissão legal para tomada de créditos sobre edificações e benfeitorias.

A contribuinte apresentou planilha com os imobilizados dos quais tomou créditos das contribuições. Verificou-se que a contribuinte tomou créditos sobre uma grande quantidade de veículos, inclusive veículos comerciais. Na análise dos dados, verificou-se que a contribuinte possui receitas de frete, porém, muito pequenas em relação à receita total (0,34%). Desta forma, em relação aos veículos de transporte, adquiridos novos, foi feito pela fiscalização o rateio dos créditos relativos a estes na proporção da receita de fretes sobre a receita total. Observou-se ainda que a contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos veículos e máquinas usados. Não sendo possível tomar créditos de bens usados, foi excluído o valor referente a estes da base de cálculo.

5- Quanto aos *créditos presumidos*, a contribuinte apurou-os sobre a compra de leite com base nos arts. 8º e 9º-A da Lei nº 10.925 de 2004, num percentual de 60% da alíquota base até o mês de setembro de 2015, e após, num percentual de 50%, conforme redação dada pela Lei nº 13.137 de 2015 e regulamentação pelo Decreto nº 8.533 de 2015 (programa Mais Leite Saudável). Observou-se, porém, que a contribuinte não realizou a etapa da habilitação definitiva requerida pelo programa Mais Leite Saudável nos termos do art. 22 do mesmo Decreto, ou seja, não requereu a referida habilitação no prazo de 30 dias a contar da publicação do ato da aprovação do projeto de investimentos. Intimada, a contribuinte apresentou documentos onde observa-se que a publicação do ato de aprovação do projeto em diário oficial ocorreu em 12 de maio de 2016, porém o requerimento da habilitação definitiva somente ocorreu em 16 de março de 2017 (fl. 64). Assim, a contribuinte fica sujeita a apuração de créditos presumidos no percentual de 20% da alíquota base, e sem direito ao resarcimento dos créditos apurados a partir de outubro de 2015, conforme definido no art. 25 do Decreto nº 8.533 de 2015. Verificou-se ainda que a contribuinte revendeu leite in natura em alguns períodos, porém, somente estornou créditos presumidos referentes a estas revendas a partir de outubro de 2015. Tal cálculo é indevido já que a contribuinte, ao revender o leite in natura, no período janeiro de 2015 a setembro de 2015, o fez com suspensão das contribuições, devendo, portanto, também estornar estes créditos presumidos, em conformidade com o art. 8º, §4º, inciso II da Lei nº 10.925 de 2014. Assim, utilizou-se para o estorno dos créditos mencionados, o mesmo

critério utilizado pela contribuinte a partir de outubro de 2015, ou seja, o estorno na proporção da receita suspensa.

Portanto, os créditos presumidos solicitados em pedidos de ressarcimento eletrônicos (créditos presumidos apurados a partir de outubro de 2015) foram indeferidos, sendo recalculados nas planilhas os valores ajustados de tais créditos.

6- Quanto à utilização de créditos para quitação dos débitos, a Fiscalização esclareceu que no 3º trimestre de 2016, a contribuinte utilizou saldos dos créditos básicos vinculados à receita não-tributada para abatimento dos débitos das contribuições, solicitando o ressarcimento dos saldos restantes e dos créditos presumidos. Conforme explanado no tópico 4.4, diante da impossibilidade do ressarcimento dos créditos presumidos, na reapuração dos créditos pela fiscalização foram então utilizados os saldos do presumido para abatimento dos débitos das contribuições, sendo resarcidos a totalidade dos créditos básicos vinculados à receita não-tributada. Nos períodos restantes não foram modificados os critérios de utilização dos créditos adotados pela contribuinte, sendo apenas ajustados os saldos iniciais dos créditos nos anos subsequentes conforme os saldos finais dos anos anteriores reapurados pela fiscalização. No saldo inicial de 2016 foi excluído o valor do ressarcimento concedido de créditos presumidos do ano 2011. Também foram zerados, nas planilhas de reapuração, os saldos iniciais dos créditos básicos vinculados à receita não-tributada para fins de cálculo do valor resarcível.

#### *DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE*

A empresa alega, em sua peça de defesa, que a RFB adota interpretação restritiva para o conceito de insumo, de modo que apenas os bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou na prestação de serviços poderiam ser considerados insumos, na maior das vezes exigindo relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado como insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado. Tal interpretação utiliza da lógica adotada para o IPI, definindo o conceito de insumo de maneira extremamente restritiva.

Afirma que este não é o entendimento da grande maioria da jurisprudência e doutrina adotado pelos tribunais administrativos e judiciais. Evidencia que o CARF já se manifestou sobre aplicação mais abrangente do conceito, a despeito do voto da Conselheira Nanci Gama, Relatora no Processo n.º 13053.000112/2005-18 - caso Frangosul -, no qual afirma que a impropriedade do conceito adotado pela Instrução Normativa n.º 247/02 se destaca, na medida que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela.

Ressalta ainda que o STJ também está enfrentando o tema no REsp n.º 1.221.170/PR com efeito repetitivo, pendente de decisão definitiva. Neste processo a ministra Regina Helena Costa, no dia 09/11/2016, proferiu voto propondo a fixação de duas teses, dispondo que: é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 porque comprometem a eficácia do sistema não cumulativo de recolhimento das contribuições tais como definido nas legislações do PIS e Cofins não cumulativo; e o conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica

desempenhada pelo contribuinte. A maior parte dos ministros do referido tribunal já se manifestou favorável à tese da ministra Regina.

Inclusive, o STJ já se manifestou sobre o conceito de insumos para as contribuições do PIS/Pasep e COFINS não-cumulativas em outras oportunidades, sobressaindo-se o voto do Exc. Ministro Mauro Campbell Marques no REsp 1.246.317/MG, de 29/06/2015, assentando que o insumo deve guardar pertinência, ser essencial e possibilidade de emprego indireto no processo produtivo.

A empresa afirma que em relação às partes e peças de reposição e demais serviços utilizados como insumos em veículos direcionados para prestação de serviço de transporte, a autoridade fiscal aplicou rateio sobre os créditos, a fim de que pudessem ser utilizados somente no percentual vinculado à receita da atividade de transporte.

Entende que esta interpretação não se coaduna com a Solução de Consulta n.º 241 -SRRF09/Disit, nem com a Solução de Divergência COSIT n.º 35/08, que dispõem que gera direito ao desconto de crédito as despesas com peças de reposição, não incluídas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas que fazem parte do processo produtivo da empresa, aplicando-se ao caso inclusive no que tange a prestação de serviço. No mesmo sentido, argumenta que o CARF decidiu no Acórdão n.º 3301002.995, sessão de 21/06/2016.

Em relação ao frete na compra de insumos, a contribuinte alega que o serviço de transporte (frete) adquirido de pessoa jurídica, cujo ônus tenha sido suportado pelo adquirente, trata-se de insumo que enseja o crédito ora pleiteado, por guardar relação de essencialidade e pertinência no processo produtivo/atividade desenvolvida pelo contribuinte. Salienta, ademais, que tais fretes se dão em decorrência da necessidade do contribuinte, haja vista sua atividade fim - fabricação de laticínios -, em transportar o leite do respectivo produtor à fábrica, sob pena de não dispor no parque fabril do que há de mais essencial na atividade que desenvolve, o leite.

Destaca que em relação ao frete sobre compras, é cristalina a doutrina e jurisprudência ao reconhecer tais dispêndios como custo de aquisição das mercadorias, pautando-se, principalmente, no caráter de essencialidade. Para subsidiar sua tese, transcreve ementa do acórdão do CARF n.º 340300.485 cujo texto admite que os valores referentes aos fretes contratados para transporte de insumos, aplicado na fabricação de produtos, desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS.

E prossegue afirmando que no tocante aos créditos sobre frete de compra de leite, inclusive de empresa do mesmo segmento que o ora recorrente (Laticínio), avaliando-se o mesmo produto (leite), nas mesmas condições (fretes sobre compra de leite), o CARF também já se manifestou no sentido de conceder o direito aos créditos, resgatando entendimento externado no acórdão n.º 3302002.922, o Conselheiro Walker Araújo fez constar no Acórdão n.º 3302003.098 - 3- Câmara / 2-Turma Ordinária.

Em relação ao crédito sobre frete relativo a operações de transferência, a contribuinte incluiu na base de crédito os conhecimentos de transporte referentes a transferências de insumos entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica ou para industrialização de terceiros. Para subsidiar sua tese, apresenta excertos do julgado do CARF manifestado nos acórdãos n.º 3301-00.424, sessão de 18/01/2011 e 3402-002.835, sessão de 25/01/2016, segundo os quais fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica da contribuinte são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições no regime não cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.

No que tange ao crédito sobre o ativo imobilizado, a empresa ressalta que, da leitura do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, e o art. 1º da Lei n.º 11.774/08, constata-se que os créditos sobre o ativo imobilizado - máquinas, equipamentos e veículos, estão vinculados única e exclusivamente à utilização do bem enquanto insumo de produção ou prestação de serviço, não se cogitando qualquer outra hipótese de vedação ou limitação de crédito. Para subsidiar sua tese, transcreve ementa da Solução de Consulta n.º 289, de 17 de agosto de 2009, segundo a qual a partir de 01/08/2004 - os créditos de bens do ativo imobilizado são somente os correspondentes a bens adquiridos a partir de 01.05.2004, sendo o seu valor o da depreciação do bem ou do valor mensal de quarenta e oito avos do valor da aquisição.

A DRF indeferiu o crédito presumido sob a alegação de que a contribuinte não apresentou o requerimento de habilitação definitiva junto à RFB no prazo hábil, ensejando a não habilitação no programa Mais Leite Saudável, impossibilitando o resarcimento dos referidos créditos e aplicando sobre a respectiva aquisição o percentual de 20% ao invés de 50% previsto para o programa. Nesse ponto, a defesa salienta que tal matéria se encontra sob análise da Superintendência Regional da RFB na 10- Região Fiscal, por meio do processo n.º 11070.720218/2017-23, ainda pendente de apreciação por aquele órgão.

Ato contínuo, a DRJ-01 julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

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

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo sobre bens e serviços deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR).

CREDITAMENTO. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL, UNIFORMES, MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, MATERIAIS DE ESCRITÓRIO/PAPELARIA E, AINDA, BENS USADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com aquisição de equipamentos de proteção individual, uniformes, materiais de construção, materiais de escritório/papelaria e, ainda, bens usados, foram glosados em virtude de não constituírem insumos à luz do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

CREDITAMENTO. FRETES NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM TRIBUTAÇÃO SUSPENSA. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes nas operações de aquisição de produtos com tributação suspensa não permitem o direito ao creditamento, vez que o acessório acompanha o principal, conforme definido pela Solução de Consulta COSIT n.º 265, de 24/09/2019.

CREDITAMENTO. FRETES NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes nas operações de transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa não permitem o direito ao creditamento, nos termos da Solução de Consulta COSIT n.º 99018, de 20/01/2017.

CREDITAMENTO. ITENS DO IMOBILIZADO. DESPESAS COMERCIAIS OU DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO DE BENS USADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com despesas comerciais ou despesas com depreciação de bens usados não permitem o creditamento, por ausência de previsão legal.

CRÉDITO PRESUMIDO. HABILITAÇÃO NO PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL. SÚMULA CARF 01. CONCOMITÂNCIA. IDENTIDADE DE MATÉRIA TRATADA EM AÇÃO JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO. RENÚNCIA.

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.

Impugnação Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento do crédito pleiteado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro PEDRO SOUSA BISPO, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

A lide trata de pedido de compensação de débitos com direito creditório de COFINS não cumulativo do período de 01/07/2015 a 30/09/2015, no valor de R\$ 300.459,10, vinculado ao mercado interno, que foram parcialmente homologadas pela Autoridade Tributária em decorrência de exclusão indevida da base de cálculo dessas contribuições de créditos relativos a vários itens, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido:

- 1- Em relação aos créditos sobre *bens* utilizados como insumo, verificou-se que foram relacionados bens como equipamentos de proteção individual, uniformes, materiais de construção, materiais de escritório/papelaria e, ainda, bens usados. Em relação aos bens utilizados como insumo em veículos, o custo foi proporcionalizado à receita de fretes em relação à receita total.
- 2- Em relação aos créditos sobre *serviços* utilizados como insumo, verificou-se que foram relacionadas notas de serviços de construção civil/material de construção, gastos com materiais de escritório, serviços prestados por entidades imunes, gastos com representação comercial, entre outros, utilizados como insumos de produção. Os serviços identificados como manutenção de veículos foram recalculados na proporção das receitas de frete sobre a receita total. Há que se ressaltar que bens e serviços utilizados

na construção/benfeitorias de imobilizados poderão compor os ativos da pessoa jurídica sendo passíveis de gerar créditos, no entanto, devem respeitar a legislação específica;

- 3- Em relação ao creditamento referente às *despesas de frete*, constatou-se que havia tanto fretes de compras de mercadorias como frete de vendas, além de fretes de transferências na base de cálculo apresentada. Diferentemente do frete de venda, na legislação do Pis e da Cofins não há previsão legal para apurar crédito sobre o frete de compra. Considerando a boa técnica contábil, o frete de compra é considerado custo do bem ou insumo adquirido e, portanto, poderá ser incluído na base de cálculo dos créditos sobre insumos se o produto adquirido for tributado pelas contribuições. Em sentido contrário, se o produto não for tributado pelo Pis e pela Cofins, o frete da compra não comporá a base de cálculo dos créditos sobre bens e insumos. Além disso, não há previsão legal para tomada de créditos sobre fretes de transferências de mercadorias se estes não estão ligados a um contrato de venda. Desta forma, foram glosados os fretes de compra cujos produtos transportados não foram tributados ou não são insumos e os fretes de transferências;
- 4- Em relação à apropriação de créditos sobre o *imobilizado*, a Fiscalização destacou que o art. 3º, inciso VI, das Leis n.º 10.627 de 2002 e n.º 10.833 de 2003, permite apuração de créditos sobre bens do imobilizado para as seguintes finalidades: locação a terceiros, utilizados na produção de bens destinados à venda e para utilização na prestação de serviços. Já no inciso VII, há a permissão legal para tomada de créditos sobre edificações e benfeitorias. A contribuinte apresentou planilha com os imobilizados dos quais tomou créditos das contribuições. Verificou-se que a contribuinte tomou créditos sobre uma grande quantidade de veículos, inclusive veículos comerciais. Na análise dos dados, verificou-se que a contribuinte possui receitas de frete, porém, muito pequenas em relação à receita total (0,34%). Desta forma, em relação aos veículos de transporte, adquiridos novos, foi feito pela fiscalização o rateio dos créditos relativos a estes na proporção da receita de fretes sobre a receita total. Observou-se ainda que a contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos veículos e máquinas usados. Não sendo possível tomar créditos de bens usados, foi excluído o valor referente a estes da base de cálculo;
- 5- Quanto aos *créditos presumidos*, a contribuinte apurou-os sobre a compra de leite com base nos arts. 8º e 9º-A da Lei n.º 10.925 de 2004, num percentual de 60% da alíquota base até o mês de setembro de 2015, e após, num percentual de 50%, conforme redação dada pela Lei n.º 13.137 de 2015 e regulamentação pelo Decreto n.º 8.533 de 2015 (programa Mais Leite Saudável). Observou-se, porém, que a contribuinte não realizou a etapa da habilitação definitiva requerida pelo programa Mais Leite Saudável nos termos do art. 22 do mesmo Decreto, ou seja, não requereu a referida habilitação no prazo de 30 dias a contar da publicação do ato da aprovação do projeto de investimentos. Intimada, a contribuinte apresentou documentos onde observa-se que a publicação do ato de aprovação do projeto em diário oficial ocorreu em 12 de maio de 2016, porém o requerimento da habilitação definitiva somente ocorreu em 16 de março de 2017 (fl. 64). Assim, a contribuinte fica sujeita a apuração de créditos presumidos no percentual de 20% da alíquota base, e sem direito ao resarcimento dos créditos apurados a partir de outubro de 2015,

conforme definido no art. 25 do Decreto n.º 8.533 de 2015. Verificou-se ainda que a contribuinte revendeu leite in natura em alguns períodos, porém, somente estornou créditos presumidos referentes a estas revendas a partir de outubro de 2015. Tal cálculo é indevido já que a contribuinte, ao revender o leite in natura, no período janeiro de 2015 a setembro de 2015, o fez com suspensão das contribuições, devendo, portanto, também estornar estes créditos presumidos, em conformidade com o art. 8º, §4º, inciso II da Lei n.º 10.925 de 2014. Assim, utilizou-se para o estorno dos créditos mencionados, o mesmo critério utilizado pela contribuinte a partir de outubro de 2015, ou seja, o estorno na proporção da receita suspensa.

Portanto, os créditos presumidos solicitados em pedidos de resarcimento eletrônicos (créditos presumidos apurados a partir de outubro de 2015) foram indeferidos, sendo recalculados nas planilhas os valores ajustados de tais créditos.

- 6- Quanto à utilização de créditos para quitação dos débitos, a Fiscalização esclareceu que no 3º trimestre de 2016, a contribuinte utilizou saldos dos créditos básicos vinculados à receita não-tributada para abatimento dos débitos das contribuições, solicitando o resarcimento dos saldos restantes e dos créditos presumidos. Conforme explanado no tópico 4.4, diante da impossibilidade do resarcimento dos créditos presumidos, na reapuração dos créditos pela fiscalização foram então utilizados os saldos do presumido para abatimento dos débitos das contribuições, sendo resarcidos a totalidade dos créditos básicos vinculados à receita não-tributada. Nos períodos restantes não foram modificados os critérios de utilização dos créditos adotados pela contribuinte, sendo apenas ajustados os saldos iniciais dos créditos nos anos subsequentes conforme os saldos finais dos anos anteriores reapurados pela fiscalização. No saldo inicial de 2016 foi excluído o valor do resarcimento concedido de créditos presumidos do ano 2011. Também foram zerados, nas planilhas de reapuração, os saldos iniciais dos créditos básicos vinculados à receita não-tributada para fins de cálculo do valor resarcível.

A instância de julgamento *a quo* manteve a integralidade do despacho decisório.

Inicialmente, cabe analisar os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário apresentado pela empresa, às e-fls. 157 a 178.

Observa-se que o contribuinte apresentou petição que denomina ser Recurso Especial. Ocorre que, no rito do Processo Administrativo Fiscal (Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações), não há previsão para a interposição de recurso especial contra decisão de primeira instância. No entanto, para evitar qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, com base no princípio da fungibilidade, bem como em respeito aos princípios do formalismo moderado e da busca pela verdade material, a referida peça processual deve ser recepcionada como Recurso Voluntário e reconheço sua tempestividade.

Feitas essas considerações iniciais necessárias para o melhor entendimento do caso, passa-se à análise da questão de mérito suscitada pela Recorrente, atinente ao direito a creditamento sobre fretes nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, suspensão, isentos ou sujeitos ao crédito presumido.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis

nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).**

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de

origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo 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;

**Relevância**, considerada como 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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>,

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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,

---

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

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.

Assim, em face da superveniência do REsp n.º 1.221.170/PR, a análise a ser feita no presente voto dos itens glosados referente ao conceito de insumo será norteada nos critérios da *essencialidade ou relevância*.

No caso concreto, observa-se, pelo recurso apresentado, que a única temática abordada diz respeito às despesas com fretes na aquisição de mercadorias consideradas insumos e sujeitas à alíquota zero, suspensão, isenção ou crédito presumido.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n.º 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei n.º 10.833/03.

A Fiscalização não reconheceu o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero, suspensão, isenção ou crédito presumido o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

No entanto, observa-se que o dispositivo transcreto impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubstancial a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que a mercadoria adquirida não tenha sido onerada 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, temos inúmeros acórdãos proferidos por esta 3<sup>a</sup> 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 n.º 3302005.813 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> 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 n.º 3302004.890 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Assim, deve ser revertida a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.

Dianete do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

**PEDRO SOUSA BISPO**