



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



**Processo nº** 11070.900220/2016-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.062 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2021  
**Recorrente** LATICÍNIOS PINHALENSE LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Walker Araújo, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus (relator) que revertiam as glosas referentes aos frete na compra de leite. Designado o conselheiro Jorge Lima Abud para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-012.062 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11070.900220/2016-01

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos até a presente data, adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão n.º 101-000.318, de 9ª Turma da DRJ01, de 11 de agosto de 2020:

Trata-se de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento parcial do Pedido Eletrônico de Ressarcimento n.º 07048.12935.140415.1.1.11-0217, com crédito de COFINS NÃO-CUMULATIVA - MERCADO INTERNO, relativo ao período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011, no valor de R\$ 15.662,83.

### **DO DESPACHO DECISÓRIO (fl. 15)**

Após a realização dos procedimentos de fiscalização, com fundamento na legislação que rege a matéria, nas informações prestadas pela contribuinte e na análise dos documentos e sistemas da RFB, a Auditoria efetuou os ajustes (glosas) abaixo descritos:

#### **1- Glosa de créditos sobre despesas de frete sobre compras.**

Com base na documentação apresentada, a Auditoria identificou que havia conhecimentos de frete de venda e de frete sobre compras escriturados em planilhas auxiliares pela contribuinte na rubrica frete sobre vendas.

A Fiscalização destacou que a legislação do PIS e da Cofins permite a escrituração de créditos vinculados a encargos de frete, quando suportados pelo fabricante, na venda de seus produtos. Já o custo do frete sobre as compras quando integrar o valor da nota fiscal de aquisição das mercadorias tem o mesmo tratamento desse, ou seja, se o insumo for alcançado pela tributação, o frete sobre o valor do insumo também o será e, portanto, comporá a base de cálculo dos créditos escriturados.

Na análise do caso concreto, identificou-se que o insumo transportado, em sua maior parte, foi o leite. A Lei n.º 10.925/2004, em seu artigo 9º, inciso II, informa a suspensão do PIS e da Cofins nas vendas desse produto efetuadas por pessoa jurídica.

Já a compra de leite de pessoa física somente permite a apuração de créditos presumidos, nos termos do art. 8º da mesma lei.

Assim, por ausência de previsão legal, foram glosados da base de cálculo dos créditos básicos os conhecimentos de transporte correspondentes ao frete na compra de leite. Por outro lado, segundo a Fiscalização, tais valores foram adicionados na base de cálculo do crédito presumido. Salientou ainda que eventual pedido de ressarcimento desse crédito presumido estaria sujeito à nova análise.

#### **2- Glosa de créditos sobre o ativo imobilizado.**

A contribuinte foi intimada a explicar a utilização de veículos, dos quais realizou a tomada de crédito, no processo produtivo. Em resposta, argumentou que os veículos do tipo “caminhão” e “semi-reboque” foram utilizados, na entrega ao cliente, dos produtos revendidos. Já o veículo “automóvel”, foi utilizado para transportar equipe técnica para o controle de qualidade do insumo junto aos fornecedores.

Nas planilhas entregue à fiscalização (fl. 19) não há valores na rubrica “aquisições para revenda” para o período analisado. Logo, a Fiscalização descartou de imediato a tese defendida pelo requerente. Ainda que houvesse valores na rubrica, não há previsão legal para apuração de crédito de imobilizado que não seja para a produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços (no caso de uma prestadora de serviços).

#### **3- Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo**

A Fiscalização identificou que as notas utilizadas como “Prestação de Serviço Utilizadas como Insumo” e “Despesa e Custos – Manutenção de Máquinas e equipamentos” foram utilizadas pela contribuinte para tomada de crédito, sem base legal. Verificou-se que tais notas referem-se à compra de pneus, de industrialização por encomenda, realizada com alíquota zero e de retífica de motor de veículo. Sendo assim, essas notas fiscais, por não se enquadrarem no conceito de insumo cujo crédito seria permitido na legislação do Pis/Pasep e da Cofins em vigor, foram glosadas da base de cálculo dos referidos créditos.

#### **4- Dos créditos Ressarcíveis**

Nesse item, a Fiscalização informou que, com exceção dos itens mencionados no tópico anterior, nas demais rubricas geradoras de crédito não foram encontradas evidências de necessidade de ajustes. Desta forma, com as necessárias alterações das bases de cálculos, foram feitos novos cálculos dos valores ressarcíveis dos créditos básicos de Pis/Pasep e da Cofins, para os Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento enviados.

#### **DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (fls. 55/66)**

A empresa, em sua peça de defesa, afirma que as despesas com fretes sobre compras deveria compor a base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, diversamente do que foi concluído pela Fiscalização, sendo tais gastos considerados insumos, na forma do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Para corroborar sua tese apresentou julgados do CARF, solução de consulta e excerto de julgado do STJ, em que destacaram-se a pertinência, essencialidade e possibilidade de emprego indireto do item considerado insumo no processo produtivo.

Em relação aos créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo, a contribuinte argumentou que possui como atividade econômica o transporte de cargas, e que sobre tais atividades o CARF já se posicionou de forma favorável ao creditamento das contribuições previdenciárias (PIS e Cofins).

Ressalta que o mesmo entendimento deveria ser aplicado às peças utilizadas para manutenção de caminhão, as quais foram glosadas sob o mesmo argumento.

Destaca ainda que o serviço de industrialização contratado refere-se a serviço de secagem de leite prestado pela Cooperativa Taquarense de Laticínios Ltda, ou seja, pessoa jurídica.

Portanto, não haveria fundamento legal ou jurisprudencial em utilizar como referência para aplicação da tributação do serviço o produto a ser processado.

É o Relatório.

A DRJ 01, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, mantendo as glosa:

##### **2.1.1. DA GLOSA DAS DESPESAS DE FRETE SOBRE COMPRAS**

(...)

Em relação ao ponto controvertido, entende-se que a alegação da empresa não é suficiente para desconstituir a tese da Fiscalização, pois o acessório acompanha o principal. Assim, considerando que o leite é um produto beneficiado pela suspensão das contribuições sociais, o frete contratado ou custeado para o transporte do mesmo também não deve ensejar o direito ao creditamento. Além disso, a empresa não apresentou argumentos e/ou documentos que conduzam a entendimento diverso daquele adotado pelo Fisco.

### 2.1.2. DA GLOSA DOS GASTOS DO ATIVO IMOBILIZADO

(...)

Nesse ponto específico, a empresa não apresentou contestação em relação à tese do Fisco. Assim, considera-se definitiva a matéria discutida no âmbito administrativo.

### 2.1.3. DA GLOSA DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

(...)

Ante o exposto, entende-se que o argumento da contribuinte não deve prosperar, pois não foram apresentadas provas documentais/contábeis e/ou argumentos que ensejem entendimento diverso da conclusão da Fiscalização. A simples alegação de que o serviço de industrialização refere-se à secagem do leite não é suficiente para desconstituir a tese adotada pelo Fisco.

Inconformada com a decisão acima mencionada a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos da manifestação de inconformidade acrescentando que pretende provar o alegado por prova documental e pericial, inclusive com juntada de novos documentos.

Passo seguinte o processo foi remetido ao E. CARF para julgamento e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma motivo pelo qual passa a ser analisado.

### ***I - Conceito de Insumo – Essencialidade e Relevância***

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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. 543-C 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, 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 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.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos

intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **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; 2. **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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

## ***II – Crédito Fretes na Aquisição de Insumos***

Conforme se depreende do caderno processual, a fiscalização entendeu que no presente caso não deveria ser autorizado o crédito sobre os fretes na aquisição de insumo, por falta de previsão legal, e que por outro lado, tais créditos teriam sido adicionados pela fiscalização na base de cálculo do crédito presumido, e que eventual pedido de ressarcimento estaria sujeito a nova análise do crédito.

Corroborando o entendimento esposado pela fiscalização, a d. DRJ decidiu que:

### **2.1.1. DA GLOSA DAS DESPESAS DE FRETE SOBRE COMPRAS**

A Fiscalização destacou que a legislação do PIS e da Cofins permite a escrituração de créditos vinculados a encargos de frete, quando suportados pelo fabricante, na venda de seus produtos. Já o custo do frete sobre as compras quando integrar o valor da nota fiscal de aquisição das mercadorias tem o mesmo tratamento desse, ou seja, se o insumo

for alcançado pela tributação, o frete sobre o valor do insumo também o será e, portanto, comporá a base de cálculo dos créditos escriturados.

Na análise do caso concreto, identificou-se que o insumo transportado, em sua maior parte, foi o leite. A Lei n.º 10.925/2004, em seu artigo 9º, inciso II, informa a suspensão do PIS e da Cofins nas vendas desse produto efetuadas por pessoa jurídica.

Já a compra de leite de pessoa física somente permite a apuração de créditos presumidos, nos termos do art. 8º da mesma lei.

Assim, por ausência de previsão legal, foram glosados da base de cálculo dos créditos básicos os conhecimentos de transporte correspondentes ao frete na compra de leite. Por outro lado, segundo a Fiscalização, tais valores foram adicionados na base de cálculo do crédito presumido. Salientou ainda que eventual pedido de ressarcimento desse crédito presumido estaria sujeito à nova análise.

Nessa fase, a empresa afirma que as despesas com fretes sobre compras deveria compor a base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, diversamente do que foi concluído pela Fiscalização, sendo tais gastos considerados insumos, na forma do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Para corroborar sua tese apresentou julgados do CARF, solução de consulta e excerto de julgado do STJ, em que destacaram-se a pertinência, essencialidade e possibilidade de emprego indireto do item considerado insumo no processo produtivo.

Em relação ao ponto controvertido, entende-se que a alegação da empresa não é suficiente para desconstituir a tese da Fiscalização, pois o acessório acompanha o principal. Assim, considerando que o leite é um produto beneficiado pela suspensão das contribuições sociais, o frete contratado ou custeado para o transporte do mesmo também não deve ensejar o direito ao creditamento. Além disso, a empresa não apresentou argumentos e/ou documentos que conduzam a entendimento diverso daquele adotado pelo Fisco.

(...)

Como podemos observar, prevaleceu a tese trazida pela fiscalização, especificamente para a aquisição de insumos sujeitos à apuração pela sistemática do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, estabelecendo a aplicação da alíquota reduzida, excluindo-se os valores da base de cálculo do crédito integral.

Não obstante, ao contrário do que pretende a fiscalização e o entendimento da d. DRJ, o direito ao crédito previsto pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão de crédito presumido do art. art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Vale dizer, o cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere somente aos itens expressamente indicados pela lei, e não aos serviços tributados que possam se a eles relacionados, como o caso do frete em discussão.

Estabelece a lei quanto ao crédito presumido o seguinte:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00,

1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, **calculado sobre o valor dos bens referidos** no **inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. ([Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004](#)) ([Vigência](#)) ([Vide Lei nº 12.058, de 2009](#)) ([Vide Lei nº 12.350, de 2010](#)) ([Vide Medida Provisória nº 545, de 2011](#)) ([Vide Lei nº 12.599, de 2012](#)) ([Vide Medida Provisória nº 582, de 2012](#)) ([Vide Medida Provisória nº 609, de 2013](#)) ([Vide Medida Provisória nº 609, de 2013](#)) ([Vide Lei nº 12.839, de 2013](#)) ([Vide Lei nº 12.865, de 2013](#))

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); ([Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013](#))

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. ([Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004](#))

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no **§ 4º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003**.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: ([Vide Medida Provisória nº 582, de 2012](#)) ([Vide Medida Provisória nº 609, de 2013](#)) ([Vide Lei nº 12.839, de 2013](#))

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no [art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e no [art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; ([Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015](#)) ([Vigência](#))

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no [art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para os demais produtos. ([Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do [art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e no caput do [art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º -A; ([Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015](#)) ([Vigência](#))

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do [art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e no caput do [art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. ([Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015](#)) ([Vigência](#))

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. [\(Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013\)](#)

Da leitura da legislação depreende-se que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no **caput** e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Desta forma, na presente demanda, restou confirmado que a contribuinte arcou com os serviços de frete, para a aquisição de insumos (leite), tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo ser garantido o crédito integral do PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, II, das Lei nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que, conforme demonstrado acima, não se pode confundir as despesas incorridas com o frete com o próprio bem que é transportado.

A necessidade de se segregar o valor do frete (serviço utilizado como insumo) do bem que é transportado é bem elucidada pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do Acórdão n.º 3403-001-938 quanto às aquisições de insumos não tributados, no qual indica:

"A fiscalização não reconhece 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 (por força do art. 1o da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito 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 serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto"** (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, reforçado pelos fundamentos da decisão recorrida, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito

(frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral por falta de previsão legal e em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

Desta forma, afasta-se a glosa relacionada ao crédito sobre frete na aquisição de insumo (leite).

### ***III – Demais alegações sobre crédito***

No referido tópico entendo que a contribuinte não se desincumbiu de afastar as razões do despacho decisório e decisão recorrida, motivo pelo qual, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99, tomo de empréstimo com minhas razões de decidir:

#### **2. DOS CRÉDITOS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO**

Em despacho exarado pela autoridade examinadora, verificou-se da glosa de créditos sobre veículos do tipo “caminhão” e “semi-reboque”, bem como de “automóvel”, entendendo-se que “não há previsão legal para apuração de crédito de imobilizado que não seja para a produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços (no caso de uma prestadora de serviços)”, e que não houve mercadorias revendidas pelo contribuinte. A DRJ limitou-se a repetir o referido argumento.

Conforme é cediço, as Leis n' 10.637/02 e 10.833/03, art. 3º, VI estabelecem os créditos sobre ativo imobilizado nos seguintes termos:

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

Uma das atividades executadas pelo contribuinte, conforme pode-se extrair do rol das Atividades Econômicas designadas por códigos (CNAE), é de Transporte Rodoviário de Carga.

Conforme estabelece Solução de Consulta n' 169, de 28 de agosto de 2013:

Na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de carga consideram-se insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei n' 10.833, de 2003, as aquisições dos seguintes bens e serviços, desde que respeitados todos os requisitos legais e normativos: combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos empregados diretamente no serviço de transporte, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora, sendo certo que o custo de aquisição desses combustíveis e lubrificantes inclui o frete pago na aquisição; partes e peças de reposição, quando intrinsecamente necessárias à atividade, utilizadas nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; serviços de manutenção realizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; serviços de carga e descarga pagos a pessoa jurídica.

(...)

Também admitem créditos, com base no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, os encargos de depreciação, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, calculados sobre o a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de

cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da empresa transportadora.

Desta forma, quer seja na atividade de transporte para terceiros ou transporte próprio, os referidos caminhões são utilizados para execução da atividade operacional da empresa, demonstrando-se justo e necessário que se permita o creditamento sobre tais encargos de depreciação para que se cumpra o desiderato estabelecido pela norma acima epigrafada.

Quanto ao automóvel (Uno Mille) registrado para fins de apropriação dos créditos do ativo imobilizado no período, destaca-se que o laticínio dispõe de equipe para Prestação de Serviço Técnico Agropecuário, voltado ao acompanhamento, capacitação e desenvolvimento dos produtores agropecuários e da atividade leiteira como um todo. Sendo assim, observando-se os padrões de qualidade e sanidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), o laticínio utiliza o veículo para deslocamento dos seus técnicos para prestação de serviço de assistência técnica.

A Receita Federal já se manifestou sobre tais créditos, através do Ato Declaratório Interpretativo n° 4, de 20 de abril de 2015, definindo que:

Art. 2º Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, admite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 3º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Extrai-se do próprio texto legal que a depreciação de outros bens que compõem o ativo imobilizado, quando utilizados para prestação de serviço, geram direito a crédito.

Portanto, tais créditos deverão ser mantidos, sendo que não merece prosperar as glosas efetuadas pela autoridade fiscal em seu despacho e reafirmadas pela DRJ, cabendo reforma por esta sessão de julgamento.

Outrossim, caso esta Seção entenda necessário, protesta-se provar os fatos aqui afirmados por todos os meios em direito admitidos, especialmente a prova documental e pericial.

### 3. DOS CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

Afirma a Ilustre Turma de Julgamento que, quanto aos créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo, o argumento do contribuinte não deveria prosperar, “pois não foram apresentadas provas documentais/contábeis e/ou argumentos que ensejem entendimento diverso da conclusão da Fiscalização”.

Não obstante, fora disposto pela DRJ sobre a constatação feita pela própria Autoridade Fiscal que haviam sido identificadas notas utilizadas como “Prestação de Serviço Utilizadas como Insumo” e “Despesa e Custos – Manutenção de Máquinas e equipamentos” vinculadas à compra de pneus, industrialização por encomenda e retífica de motor de veículo.

Não dúvida quanto à existência de tais documentos! Tais comprovações também poderão ser atestadas por prova pericial competente.

Quanto aos conceitos sob análise, em que pese já ter sido repisada a abrangência do conceito de insumo em epígrafe, qual claramente não foi adotada pela autoridade fiscal

ou pela DRJ, cabe ainda destacar que a empresa possui como atividade econômica o Transporte de Cargas, e que sobre tais atividades a corte administrativa já se posicionou de forma favorável ao contribuinte, conforme faz saber o Acórdão 3803-005.103 de 07 de Janeiro de 2014, qual dispõe de Ementa com seguinte teor:

**GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, PEÇAS, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, PNEUS, CÂMARAS E PEDÁGIOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E NAS VENDAS DA PRODUÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO.**

A lei assegura o direito ao creditamento relativamente a bens e serviços adquiridos para utilização como insumos na prestação de serviços e no processo produtivo da pessoa jurídica, englobando os dispêndios com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, realizados para a consecução dos serviços de transporte de carga, assim como para o transporte de insumos adquiridos e de produtos vendidos, desde que os referidos insumos não tenham sido imobilizados e não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados e desde que atendidos os demais requisitos da lei.

Sobre o Serviço de Industrialização contratado pela recorrente, trata-se de Serviço de Secagem de leite, prestado pela Cooperativa Taquarensense de Laticínios Ltda, ou seja, Pessoa Jurídica. As referidas notas foram relacionadas abaixo e constam na escrita fiscal do contribuinte com tais informações, quais poderão ser confirmadas por perícia, caso necessário, em devido tempo e modo.

O art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 dispõe que poder-se-á descontar crédito sobre:

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 §2º do artigo supra baliza ainda que:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.

Destarte, arrimado com a melhor doutrina e com a jurisprudência, requer-se a reforma de decisão quanto à impossibilidade de apropriação de créditos sobre os bens e serviços utilizados como insumos, reformando-se a decisão exarada.

Desta forma, afasta-se as alegações trazidas pela recorrente mantendo, nesses pontos, a decisão de piso.

#### ***IV – Produção de provas***

Quanto a alegação trazida no recurso da contribuinte quanto a produção de todas as provas admitidas em direito, notadamente quanto a prova documental e pericial, ve-se que tal tese não merece prosperar.

É consabido que o momento processual para a juntada ao processo de documentos se dá com o protocolo de impugnação ou manifestação de inconformidade efetuada pelo contribuinte, nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72, observe-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. [\(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

Como podemos verificar, no presente processo a contribuinte não promoveu a juntada de documentos ou solicitou a realização de diligência no momento apropriado, motivo pelo qual deve ser afastado o pedido de produção de provas extemporâneo.

### **V – Conclusão**

Por todo o acima exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relacionadas ao crédito das contribuições sobre o frete na compra de insumos leite.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Jorge Lima Abud – Redator Designado.

Com os cumprimentos dos quais o Ilustríssimo Relator é credor em razão do contumaz brilhantismo com que elabora os seus votos, não sendo o presente aresto uma exceção, este Colegiado dele respeitosamente diverge do seu entendimento no que diz respeito à frete na compra de insumos.

A questão diz respeito ao creditamento de PIS e da Cofins dos fretes referentes a insumos adquiridos que não sofreram a incidência das mencionadas exações.

O Acórdão 9303-005.156, de 17 de maio de 2017, esmiuçou o tema de forma didática, que merece ser colacionada a título de doutrina. E, por refletir minha opinião sobre a questão, peço *vênia* para utilizar sua *ratio decidendi*, como se minha fosse para fundamentar minha decisão, *verbis*:

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceita-los dentro do conceito de insumo.

Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não-cumulatividade.

A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.

Lei 10.833/2003:

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

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

(...)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*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 nº 10.865, de 2004)*

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível credita-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

- 1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;
- 2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Tal orientação consta na ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve:

“O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

#### AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%

Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda.

Atenção:

1) ...

2) ...

3) Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(..)

3) Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

(...)

Diante das premissas fincadas pelo acórdão acima transcrito, entendo que os valores de fretes utilizados para transporte de insumos sujeitos à alíquota zero não gera direito a crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, por força da regra fincada no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS)

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud.