



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11070.900344/2017-60
ACÓRDÃO	3202-004.255 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICÍNIOS SANTA MÔNICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a crédito, com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (insumo), materiais de construção civil (areia, tintas, cimento, tijolos, material elétrico, telhas, etc.) utilizados na manutenção de instalações prediais.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para a COFINS não cumulativa, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. RECONHECIMENTO EXTEMPORÂNEO. TEMA 1.003 DO STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, conforme tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo 1003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (i) reverter a glosa de despesas com serviços de frete sobre compras, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições (por outro lado, esses valores devem ser excluídos da base de cálculo de créditos presumidos) e (ii) reconhecer como devida a atualização, pela Selic, da parcela do crédito não reconhecida no Despacho Decisório, mas posteriormente reconhecida em sede recursal, a partir do 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro dia) contado da data de protocolo do PER/DCOMP retificador.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado por meio do Pedido de Ressarcimento apresentado pelo interessado, referente a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa. O reconhecimento parcial se deveu a glosas de créditos apurados sobre:

- i. Aquisição de bens e serviços utilizados como insumo;
- ii. Despesas com fretes sobre compras;
- iii. Bens do ativo imobilizado; e
- iv. Despesas com energia elétrica não comprovadas.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na ementa do Acórdão recorrido, estão sumariados os seguintes fundamentos da decisão, detalhados no voto:

- i. 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;
- ii. Gastos com serviços de transporte na compra de insumos e de mercadorias para revenda não geram direito a crédito quando o bem transportado não é passível de creditamento;
- iii. A correção monetária dos créditos objetos de pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins somente será cabível após decorridos 360 dias da data de protocolo desse pedido sem que tenha havido manifestação do Fisco.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- i. Que os bens sobre os quais a glosa foi mantida são materiais destinados à manutenção predial de suas instalações industriais, portanto foram empregados diretamente em seu processo produtivo;
- ii. Que o direito de crédito sobre o frete não está condicionado ao direito de crédito dos insumos transportados; e
- iii. Que a atualização do crédito pela Selic começa a correr no 361º dia após o protocolo do pedido de ressarcimento original, não de sua retificação.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2. Mérito

No mérito, a lide cinge-se a três matérias:

- i. Direito de apropriação de crédito sobre aquisição de materiais de construção;
- ii. Direito de apropriação de crédito sobre frete sobre compras; e

iii. Atualização do direito creditório pleiteado pela taxa Selic.

2.1. Materiais de construção

Entre os bens que tiveram o crédito glosado pela autoridade fiscal da unidade de origem, estão materiais de construção (areia, tintas, cimento, tijolos, material elétrico, telhas, etc.), cujo crédito foi apropriado pela recorrente com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (insumo).

Em sua manifestação de inconformidade, a ora recorrente sustentou que se trata de materiais empregados na manutenção predial das instalações industriais e defendeu sua condição de insumo.

O acórdão recorrido manteve as glosas, destacando que a recorrente não demonstrou a relação dos materiais com sua produção ou prestação de serviço.

A recorrente volta a se insurgir em seu recurso voluntário, reiterando que se trata de materiais destinados à manutenção predial das suas instalações industriais, defendendo que *“suas instalações industriais precisam estar funcionando plenamente, de modo que sem a devida manutenção seu processo produtivo resta prejudicado”* e que os itens glosados, indiretamente, constituem insumos de seu processo produtivo.

O argumento, contudo, não merece prosperar. Vejamos.

Antes de adentrar à análise de mérito dos itens glosados importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(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.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou relevância na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sobre esses critérios, oportuno transcrever trecho do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acordada pela maioria dos Ministros no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o 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.

Por sua vez, a 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. (grifo nosso)

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

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) (grifo nosso)

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Ao analisar

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, voltemos ao caso dos autos.

Conforme se infere dos autos, a recorrente se dedica, eminentemente, à fabricação e comércio de produtos lácteos, portanto, a análise do enquadramento de bens e serviços como insumo deve ter em conta sua essencialidade ou relevância na produção dos referidos produtos.

Os materiais de construção relacionados às fls. 155-157 abrangem areia, cimento, tijolos, material elétrico, ferramentas. Trata-se de itens que a própria recorrente afirma serem empregados em manutenções prediais. Assim sendo, ainda que as instalações prediais sejam a estrutura física em que sua produção ocorre, não há relação direta de essencialidade ou relevância dos materiais de construção com a produção de produtos lácteos.

Com efeito, tratando-se de despesas com benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade da empresa, a legislação de regência prevê o direito ao creditamento sobre os encargos de depreciação, conforme inciso III do §1º e inciso VII do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, incabível a tomada de crédito com base no valor de aquisição dos materiais de construção, a título de insumo.

Ante o exposto, nega-se provimento a esse tópico recursal.

2.2. Frete sobre compras

A autoridade fiscal da unidade de origem também glosou da base de créditos das contribuições não cumulativas despesas com serviços de frete na compra de insumos não onerados pelas contribuições, por entender que:

[...] o frete de compra é considerado custo do bem ou insumo adquirido e, portanto, poderá ser incluído na base de cálculo dos créditos 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, em que pese ter glosado da base de cálculo dos créditos básicos, a autoridade fiscal entendeu que caberia a inclusão das despesas com frete na base de cálculo dos crédito presumido previsto art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O entendimento foi mantido pelo acórdão recorrido.

Em seu recurso voluntário, a recorrente sustenta que se trata de frete tributado, contratado de pessoa jurídica nacional e cujo ônus foi dela, adquirente das mercadorias transportadas, e que isso basta para que o serviço de frete seja considerado insumo e, por conseguinte, sobre seu valor seja apurado crédito básico das contribuições, e não do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Aqui, entendo que tem razão a recorrente.

O entendimento de que é possível apurar crédito sobre serviço de frete de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições é tranquilo no âmbito deste Conselho. Mais do que isso, trata-se de matéria objeto da Súmula CARF nº 188, assim redigida:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Registre-se que a Súmula em questão é de observância obrigatória por parte deste colegiado, conforme dispõe o art. 25, inciso II e §13º do Decreto nº 70.235/1977.

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (grifamos)

Assim sendo, voto por dar provimento a este tópico recursal, para reverter a glosa de despesas com serviços de frete sobre compras, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições. Por outro lado, esses valores devem ser excluídos da base de cálculo de créditos presumidos.

2.3. Atualização do crédito pela Selic

Nesse ponto, a controvérsia reside na definição de qual data de protocolo considerar para a contagem do prazo a partir do qual a atualização monetária pela Selic seria devida: a data do PER/DCOMP original ou a do PER/DCOMP retificador.

Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente pleiteou a correção do crédito com acréscimo de juros pela taxa Selic contados da *“data do protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento”*.

Considerando a tese firmada no âmbito do tema repetitivo nº 1.003 do STJ, a decisão recorrida entendeu que não seria cabível a correção monetária, pois a ciência do Despacho Decisório teria ocorrido em prazo inferior a 360 dias contados do protocolo do pedido.

A recorrente, porém, contesta o fundamento da decisão em seu recurso voluntário, alegando que *“a DRJ cometeu equívoco, considerando, para fins da determinação do prazo de 360 dias, a data de retificação do Pedido de Ressarcimento, e não, a data de seu protocolo original”*. Continua para defender que seja reformada a decisão *“a fim de que seja considerada, para contagem inicial da atualização monetária da Taxa Selic, a data de protocolo original do Pedido de Ressarcimento, qual seja, 27/10/2014”*.

Aqui, assiste parcial razão à recorrente. Vejamos.

Em se tratando de créditos escriturais, não há previsão legal para que incida correção monetária. Por outro lado, ao apreciar o Recurso Especial nº 1.035.847/RS, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que a oposição constante de ato estatal impedindo a utilização do direito de crédito descaracteriza o referido crédito como escritural, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco. A decisão foi assim ementada:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.
2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.
3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.
4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

Os fundamentos da decisão, que tratou de créditos de IPI, foram aplicados também no julgamento do Resp nº 1.767.945/PR, que tratou da atualização monetária no ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (tema nº 1.003), o Tribunal fixou a seguinte tese.

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

Portanto, o termo inicial para a incidência da taxa Selic sobre o crédito objeto de pedido de ressarcimento ocorre após o decurso do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias destinados à análise do pedido administrativo, nos termos da tese firmada no Tema nº 1.003 do STJ.

Como visto, no caso dos autos, a controvérsia diz respeito à definição da data de protocolo a ser considerada para essa contagem: se a do PER/DCOMP original ou a do PER/DCOMP retificador.

A transmissão de um PER/DCOMP retificador implica a substituição do pedido anterior por outro, relativo ao mesmo período, porém com informações diferentes, que passam a prevalecer como parâmetro de análise do fisco. Mormente quando se trata de retificação que tem por objeto a alteração dos valores dos créditos a serem ressarcidos, como é o caso dos autos, o que se tem, na prática, é a formulação de um novo pedido.

Dessa forma, no caso sob análise, o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para apreciação do pedido administrativo, para fins de incidência da taxa Selic de que trata o Tema nº 1.003 do STJ, deve ser contado a partir da data de protocolo do PER/DCOMP retificador.

Considerando que a ciência do Despacho Decisório ocorreu antes do transcurso desse prazo, não é devida a atualização dos créditos nele reconhecidos.

Por outro lado, no que se refere à parcela do crédito não reconhecida no Despacho Decisório, mas posteriormente reconhecida em sede recursal, verifica-se que o prazo que o fisco resistiu à pretensão creditória superou os 360 (trezentos e sessenta) dias. Assim, em relação a essa parcela, entendo que é devida a atualização, pela Selic, a partir do 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro dia) contado da data de protocolo do PER/DCOMP retificador.

3. Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (i) reverter a glosa de despesas com serviços de frete sobre compras, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições (excluindo-se esses valores da base de cálculo de créditos presumidos) e (ii) reconhecer como devida a atualização, pela Selic, da parcela do crédito não reconhecida no Despacho Decisório, mas posteriormente reconhecida em sede recursal, a partir do 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro dia) contado da data de protocolo do PER/DCOMP retificador.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha