Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.902324/2012-19

Processo nº	11070.902324/2012-19
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-010.407 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de março de 2023
Recorrente	COOPERATIVA CENTRAL GAUCHA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. Para gerar crédito e ser caracterizado como insumo, o dispêndio deve ser relevante e essencial à atividade econômica da empresa/indústria.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS, PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO.

Itens ativáveis e suas partes e peças de reposição somente poderão gerar crédito se utilizados na produção, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em sí for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, devem gerar o crédito.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. POSSIBILIDADE. NÃO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

É permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, desde que devidamente comprovados e não aproveitados em outros períodos de apuração.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter as glosas sobre os fretes de leite in natura (fretes nas aquisições de insumos não tributados, isentos ou com alíquota zero, desde que observados os demais requisitos da lei, como terem sido tais fretes adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e terem sido tributados), (ii) reverter parcialmente as glosas sobre os créditos extemporâneos (de serviços de industrialização e resfriamento e materiais de limpeza e higienização de vestimentas), desde que devidamente comprovados e não aproveitados em outros períodos de apuração, (iii) acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido, de acordo com decisão do STJ submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.767.945), em conformidade com o cancelamento da súmula CARF nº 125. Vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que reconheciam apenas o direito à aplicação da Selic nos termos acima decidido. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.371, de 23 de março de 2023, prolatado no julgamento do processo 11070.721035/2014-82, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

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

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário, apresentado em face de decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ, que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, apresentada em defesa do créditos glosados no despacho decisório.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório emitido pela DRF, o qual deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento encaminhado pelo recorrente, relativo ao saldo credor de COFINS não-cumulativos, Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, sua Manifestação de Inconformidade, na qual, após uma breve descrição dos fatos, alega, em síntese:

> - Sobre a glosa referente ao frete na aquisição de leite in natura, contesta a interpretação da Autoridade Fiscal, que seria literal e restritiva. Sustenta que quando o adquirente arca

Original

com o pagamento do transportador, poderia se apropriar do crédito integral de PIS e de Cofins incidente sobre esse serviço de transporte, mesmo que a mercadoria tenha sido vendida com tributação suspensa ou alíquota zero. Reclama que a fiscalização pretende estender o crédito presumido sobre um produto amparado pela suspensão para um serviço de frete tributado à alíquota integral do PIS e da Cofins. Discorda comentando que insumo e frete são dissociáveis, tendo direito ao crédito com alíquota integral. Cita a Solução de Consulta nº 61, de 13 de março de 2013, proferida pela SRF na 8ª Região Fiscal, bem como jurisprudência do CARF para amparar seu entendimento. Aponta que os arts. 280 e 290 do RIR/99 determinariam que o frete deve integrar o custo de aquisição, mas que em nenhum momento prevêem que se aplicaria a mesma alíquota da aquisição da mercadoria. Entende que a contratação do serviço de transporte é independente à compra dos insumos. Afirma que não se trataria de um simples frete, mas sim de uma etapa integrante de seu processo produtivo, a qual seria indispensável e essencial para a consecução de seu objeto social, portanto, teria direito a crédito nos termos do Art. 3º, inciso II das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02. Alega que apenas a aquisição do leite in natura ocorreria com suspensão de PIS e COFINS, mas a prestação de serviço de frete seria tributada pelo PIS e pela COFINS, logo, por corolário, geraria direito ao creditamento das despesas incorridas com os fretes daqueles insumos. Novamente, cita e transcreve Solução de Consulta e jurisprudência do CARF para amparar suas considerações.

Informa, ainda, que contratava a empresa Terminal Marítimo Flogiatto S/A (TERMASA) até 31/10/2013, passando depois a contratação direta dos transportadores sem a intermediação da TERMASA. Apresenta detalhado fluxograma das operações de captação de leite, informa que todo o processo de coleta do leite in natura, desde o produtor rural, passando pelos postos de resfriamento, até a indústria, seria fiscalizado e auditado pelo MAPA, anexa conhecimentos de transporte e conclui pela legitimidade do creditamento de tais despesas incorridas ao tomar os serviços de transporte.

- Quanto à glosa de créditos apurados sobre aquisições de bens do ativo imobilizado e equipamento, no caso, tanques isotérmicos utilizados nos caminhões que transportam o leite dos produtores até a cooperativa, contesta o entendimento da fiscalização que motivou a glosa pelo fato do contribuinte não ter caminhões, logo tais ativos imobilizados não seriam aplicados na sua indústria, eis que alugado para transportes efetuados por terceiros.

Esclarece que se trataria de uma determinação especificada pelo Ministério da Agricultura Abastecimento e Pecuária (MAPA) para a realização desse tipo transporte. Junta fotos e notas fiscais de aquisição dos tanques, bem como reproduz alguns trechos dos respectivos contratos de transporte. Alega que estes tanques isotérmicos seriam cedidos em contratos de comodato aos transportadores, exclusivamente para tal finalidade. Traz fotos da operação e dos caminhões com esses tanques isotérmicos. Acrescenta que somente tomou crédito de tanques que foram adquiridos diretamente da indústria e tributados de PIS e COFINS e, portanto, gerariam direito a credito de PIS e COFINS.

- Sobre a glosa efetivada nos ajustes positivos da DACON de janeiro de 2012, sustenta que os bens destinados a limpeza do setor industrial e higienização de vestimentas seriam insumos essenciais ao processo produtivo, bem como também seria possível a tomada de créditos extemporâneos. Acrescenta que se não utilizou o campo correto da DACON para informar esses créditos, trataria-se de um mero erro de preenchimento.

- Sobre a totalidade dos insumos glosados, discorre a respeito do conceito de insumo que gera o direito aos créditos de PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa, onde contesta o entendimento disposto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, as quais interpretariam o termo "insumos" em sentido estrito, amoldando-o à forma prevista no Regulamento do IPI. Destaca que todos os itens glosados no Despacho Decisório encontrariam-se perfeitamente enquadrados conforme a concepção de insumo e de custos e despesas necessárias ao processo produtivo, pois se tratariam de

Original

insumos extremamente vinculados e essenciais ao exercício da sua atividade econômica com o objetivo de obter receita, de modo que também se subsumem ao critério da essencialidade.

Recentemente invocado pela 3a Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais. Cita, também, outro entendimento levantado pelo próprio CARF, de que os custos e despesas necessários para a atividade produtiva também devem ser albergados pelo conceito de insumo na Contribuição ao PIS e à COFINS, na forma dos arts. 291 e 299 do RIR/99. Afirma que se devem considerar como insumos todos os bens, serviços, custos e despesas necessários à "obtenção de receita". De acordo com essa concepção, o insumo poderia integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção, entendimento que teria sido chancelado na esfera judicial, por meio do acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4a Região.

- Sobre a glosa relativa às aquisições de produtos destinados à limpeza do setor industrial, ressalta que as mesmas são regidas pela Resolução nº 10 do MAPA, a qual estabeleceria um Programa de Procedimentos Padrão de Higiene Operacional (PPHO), transcreve alguns trechos desta Resolução. Para se adequar à estas normas, informa que se utiliza de método de limpeza e higienização chamado Clean in Place - CIP - baseado na limpeza interna, de uma peça ou equipamento, sem relocação ou desmontagem. Essa operação de limpeza seria a última etapa de um ciclo de processo não estéril, sendo esta limpeza fator importante para assegurar a qualidade do seu produto manufaturado. Nesse processo de limpeza seriam utilizados produtos químicos como os citados ácido nítrico e soda cáustica.

Discorre mais sobre tal processo, inclusive com fotos. Defende tais despesas como essenciais para a manutenção do seu processo produtivo.

- Sobre a glosa relativa às despesas com higienização de vestimentas, reitera as argumentações do item anterior, uma vez que o MAPA, através da resolução n° 10, de 22 de maio de 2003, e Instrução Normativa 62, também exigiria o cumprimento de normas sobre a necessidade de higienização das vestimentas, conforme estabelecido nos padrões PPHO. Detalha as diversas vestimentas utilizadas em cada setor da produção, inclusive com fotografias, e aponta que tal serviço de higienização das vestimentas se aplicaria não apenas à proteção dos empregados, mas, especialmente, teriam como finalidade evitar a contaminação do Leite, para que o produto possa ser industrializado e comercializado. Cita jurisprudência da Câmara Superior da 3a Seção do CARF, que ao apreciar especificamente se as vestimentas utilizadas pela empresa poderiam ser consideradas como insumos, referiu que a vestimenta seria necessária para o funcionamento da empresa, pois exigida pela vigilância sanitária para uso pelos trabalhadores. Conclui então que o serviço de lavanderia das vestimentas se enquadraria no conceito de insumo trazido pelo proprio CARF, pois essenciais para a manutenção do seu processo produtivo, bem como se subsumem ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II da Lei n° 10.637/02 e da Lei n° 10.833/03 e no art. 8º, inciso I, alínea "b", § 4º, inciso I, alínea "a", da IN/SRFB n° 404/2004.

- Sobre a glosa relativa às despesas com os serviços de industrialização e resfriamento dos 4 anos anteriores a 2012, contesta o fundamento da fiscalização, de que se trataria de créditos extemporâneos, o que, supostamente, impediria seu creditamento a destempo. Destaca que não haveria no relatório fiscal nenhum questionamento se os referidos serviços se enquadrariam no conceito de insumo, a motivação da fiscalização neste ponto seria exclusivamente com relação ao fato de serem créditos extemporâneos.

Sustenta que o disposto na legislação própria do PIS e da COFINS (Art. 3º, §4º da Lei n° 10.637/02 e da Lei n° 10.833/03) seria cristalino no sentido da possibilidade de autorizar a adjudicação de créditos extemporâneos, quando autoriza que "o credito não aproveitado em determinado mês, poderá sê-lo nos meses subseqüentes". Ainda, segundo se poderia depreender das perguntas 59 e 60 da seção das perguntas freqüentes

Original

do EFD, publicadas no sitio da Receita Federal do Brasil, existiria a possibilidade de adjudicação de créditos extemporâneos. Cita, também, jurisprudência do CARF, bem como Soluções de Consulta versando sobre créditos extemporâneos das contribuições em foco, publicadas no sitio da RFB na "internet", que evidenciariam que a prática do creditamento extemporâneo seria autorizada.

Salienta que realizou o aproveitamento dos créditos extemporâneos escriturando os créditos na DACON tão somente dos créditos originários dos 5 (cinco) anos anteriores ao creditamento, observando os termos estabelecidos no artigo 168 do Código Tributário Nacional - CTN, que assim dispõe: "O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos". Traz jurisprudência do Superior Tribunal de Justica (STJ) no sentido da possibilidade do crédito extemporâneo dos últimos 5 (cinco) anos. Conclui então, que o procedimento adotado, de solicitar o ressarcimento de créditos de PIS e COFINS de forma extemporânea, mas respeitando o prazo decadencial, esta correto. Desta forma, requer o afastamento da presente glosa.

- Sobre o erro de preenchimento do DACON, contesta a fiscalização que efetivou a glosa com o argumento de que o campo utilizado para informar os registros dos créditos estaria equivocado, pois entende que tal procedimento apenas poderia ser compreendido como mero erro de preenchimento na DACON, no entanto, jamais poderia afetar a legitimidade do credito e inviabilizar o seu ressarcimento. Reclama que a fiscalização teria deixado de verificar a verdade material do caso em apreço, ao desconsiderar o fato que o crédito utilizado seria legítimo, válido e existente, assim estaria privilegiando a "forma", em detrimento da "substancia". Sustenta que o ato administrativo deve ser revestido não só de legalidade, mas de razoabilidade e proporcionalidade. Cita jurisprudência do CARF e conclui que não apenas em respeito da verdade material, mas também em observância dos princípios da moralidade e da eficiência administrativa consagrados no art. 37 da Constituição da Republica, seria razoável e proporcional que o Despacho Decisório recorrido fosse integralmente reformado, para o fim de que o creditório pleiteado seja totalmente reconhecido e, por conseguinte, homologadas as compensações vinculadas.

- Reclama que teria direito à correção monetária pela Taxa Selic dos créditos não reconhecidos pelo Despacho Decisório, acusando a Administração Pública de locupletamento pela não correção do seu valor a ressarcir. Nesse sentido, cita a Súmula nº 411 do STJ, a qual diz ser devida a correção monetária para creditamento de IPI, quando houver oposição ilegítima do Fisco. Dessa forma, requer à correção monetária dos seus créditos pela Taxa Selic do termo inicial da data do pedido de ressarcimento em apreço.

- Protesta pela juntada posterior de documentos à sua presente manifestação de inconformidade e requer o recebimento de sua manifestação de inconformidade, para que seja ordenada de imediato a reforma do Despacho Decisório combatido, para o fim do deferimento total dos créditos pleiteados, devidamente acrescidos pela taxa Selic desde a data da transmissão dos pedidos de ressarcimento, homologando as compensações vinculadas ao crédito face à total comprovação da legitimidade dos mesmos.

- Requer, outrossim, a possibilidade de juntar outros documentos que corroborem com a comprovação dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso esse órgão de julgamento entenda necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos descritos ou pra contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

Posteriormente a apresentação dessa manifestação, o contribuinte solicitou a juntada de diversos documentos, em uma nova manifestação de inconformidade:

Original

> Notas de transporte, planilhas de controle de fretes de captação de leite in natura, relação de produtores, notas fiscais de ácido nítrico e hidróxido de sódio, planilha de controle de tanques rodoviários, notas de serviços de lavanderia e informações do Serviço de Inspeção Federal.

Na sequência requer que sejam acolhidos esses seus novos fundamentos a fim de reformar o Despacho Decisório combatido, deferindo-se totalmente os créditos pleiteados acrescidos da Taxa Selic, e homologando-se as compensações vinculadas ao crédito face a sua comprovação de legitimidade.

A ementa da mencionada decisão de primeira instância foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento, em síntese:

> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009
>
> CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ.
>
> O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.
>
> JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.
>
> A prova documental deve ser apresentada junto com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, ou a prova refira-se a fato superveniente.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido"

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação e esclareceu pontos levantados na decisão da delegacia, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> Conforme a legislação, o Direito Tributário, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos

Original

trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de Recondução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º **779** no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

> "**É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003."

Original

> "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."**

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra[1] que escrevi em 2021 a respeito do tema, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

> "As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:
>
> "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 SEGUINTES 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 247/2002 e 404/2004, porquanto**

[1] "Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de "Insumos Pandêmicos". Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021.

Original

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."

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

"(...).**Essencialidade** -considera-se 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;**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.(...)." (negritado pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da

Original

> Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)"
>
> Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR."

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Conforme intepretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

- ERRO NO PREENCHIMENTO DO DACON;

O contribuinte alegou que houve erro no preenchimento do Dacon, situação que influenciaria nos valores das glosas, contudo, como apontado na decisão *a quo*, a alegação é genérica e desacompanhada de detalhes e de liquidez:

> "Erro no preenchimento do DACON Conforme destaca a fiscalização, o recorrente apresentou DACON de janeiro de 2012 com ajuste positivo na apuração dos créditos, apresentou também uma planilha auxiliar onde tenta embasar a apuração desses créditos, "ajustes positivos", em notas fiscais emitidas entre novembro de 2008 e dezembro de 2011, portanto fora do mês da aquisição desses bens, sendo que algumas dessas notas nem constam no arquivo do pedido de ressarcimento transmitido pelo contribuinte. No arquivo de notas fiscais transmitidos com o PER/DCOMP consta que o CST COFINS dessas aquisições é o 70 (sem direito a crédito) ou 99 (outros) e ainda foi informado que na maioria dos casos a alíquota do PIS e da COFINS é zero.
>
> Por sua vez, o recurso em nenhum momento contesta as observações acima, apenas se limita a tecer considerações diversas, alegando se tratar de mero equívoco de preenchimento, onde reclama pela verdade material, razoabilidade e proporcionalidade. Contudo, não procura esclarecer, p.ex., o motivo porque algumas das notas fiscais, relacionadas nos seus arquivos transmitidos, apresentam o CST (Código de Situação Tributária) COFINS dessas aquisições como sendo 70 (sem direito a crédito) ou 99 (outros), ou ainda ter informado que na maioria dos casos a alíquota do PIS e da COFINS é zero.
>
> Neste sentido, em que pese a inconformidade do recorrente, entendo como correto o procedimento fiscal, devendo serem mantidas as respectivas glosas até que o contribuinte de fato esclareça as razões dos equívocos apontados no preenchimento do DACON."

Original

Com base nas mesmas razões expostas acima, a alegação de erro no preenchimento do Dacon não merece provimento.

- FRETES DE LEITE IN NATURA.

Com base no Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e no conceito intermediário de insumo, em regra geral, o crédito pode ser aproveitado sobre os dispêndios com fretes.

Com relação aos fretes de lei in natura, apesar de serem fretes incorridos sobre produtos com alíquota zero, esta turma firmou o recente entendimento de que o dispêndios com frete não estão vinculado à alíquota do produto que carrega, somente à atividade da empresa e à essencialidade e relevância do frete em si.

Assim, se o frete carregou produto que participa do processo produtivo e contribui com a atividade da empresa, não importa se sua alíquota era zero ou não, importa somente se o frete era relevante e essencial para a realização das atividades e se os fretes em si sofreram a incidência das contribuições em etapa anterior.

Dessa forma, o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos não-tributados, isentos ou com alíquota zero, desde que observados os demais requisitos objetivos da legislação, como terem sido pagos à empresa nacional, serem essenciais e relevantes e terem sofrido incidência das contribuições em etapa anterior, devem ser permitidos.

Vota-se para que seja dado provimento à este tópico, para reverter as glosas sobre os fretes de leite in natura (fretes nas aquisições de insumos não tributados, isentos ou com alíquota zero), desde que observados os demais requisitos da lei, como terem sido tais fretes adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e terem sido tributados.

- ATIVO IMOBILIZADO.

O inciso VI, do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 determina de forma expressa que o crédito sobre o ativo imobilizado somente é permitido nas aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na produção, conforme reproduzido a seguir:

> "Art. 3oDo valor apurado na forma do art. 2oa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:Produção de efeito(Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)
>
> VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou **para utilização na**

Original

> **produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).”

Como apontado pela fiscalização e não demonstrado o contrário, por parte do contribuinte, os tanques isotérmicos utilizados nos caminhões que transportam o leite dos produtores até a indústria cooperativa, não são utilizados na produção e, por essa razão, tais dispêndios não podem gerar crédito.

Diante do exposto, a glosa deve ser mantida.

- SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO E RESFRIAMENTO.

É incontroverso nos autos que os serviços de industrialização e resfriamento são essenciais e relevantes ao cumprimento da atividade econômica do contribuinte.

Contudo, a glosa continuou mantida após a decisão de primeira instância com base em dois fundamentos: a extemporaneidade do aproveitamento do crédito e a escrituração tardia dos créditos.

Segundo consta no Acórdão recorrido, o contribuinte apresentou seu DACON de janeiro de 2012 com "ajustes positivos" na apuração de créditos relativos à notas fiscais emitidas entre novembro de 2008 e dezembro de 2011.

Nas palavras do Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, emérito colega nesta turma de julgamento, é importante citar precedente que permitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos, para contextualizar o presente voto, conforme segue:

> "1 – Direito de aproveitamento de créditos extemporâneos As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20021 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20032, além do caput do art. 16 da Lei 11.116/20053.
>
> No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20034 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.
>
> O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.
>
> Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações procedimentais para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, o que deve ser foco do trabalho fiscal, que se respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.

Original

> Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.
>
> O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.
>
> Portanto, afasto as glosas que tenham como único fundamento a extemporaneidade de aproveitamento.
>
> No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302002.674, 3403001.935, 3401001.577, e 9303004.562."

De acordo com o precedente, ficou evidente que o crédito pode ser aproveitado se a glosa ocorreu unicamente em razão do crédito ser extemporâneo. Esta é a interpretação majoritária neste Conselho a respeito do § 4° do art. 3° das leis 10637/02 e 10.833/03, que é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

Mas a premissa acima aplica-se parcialmente à este caso, uma vez que não está comprovado nos autos se os créditos foram aproveitados anteriormente ou não. Tal comprovação é necessária para evitar o duplo aproveitamento do mesmo crédito em períodos diferentes.

Diante do exposto, deve ser dado provimento parcial aos créditos extemporâneos de serviços de industrialização e resfriamento, desde que devidamente comprovados e não aproveitados em outros períodos de apuração.

- MATERIAL DE LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO DE VESTIMENTAS.

Nos mesmos moldes do capítulo anterior deste voto, não há controvérsia sobre a essencialidade e relevância dos dispêndios realizados nas aquisições de materiais de limpeza e higienização de vestimentas, pois o principal fundamento da glosa é a extemporaneidade do crédito.

De acordo com o precedente citado anteriormente, ficou evidente que o crédito pode ser aproveitado se a glosa ocorreu unicamente em razão do crédito ser extemporâneo. Esta é a interpretação majoritária neste Conselho a respeito do § 4° do art. 3° das leis 10637/02 e 10.833/03, que é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

Mas a premissa acima aplica-se parcialmente à este caso, uma vez que não está comprovado nos autos se os créditos foram aproveitados anteriormente ou não. Tal comprovação é necessária para evitar o duplo aproveitamento do mesmo crédito em períodos diferentes.

Original

Diante disso, deve ser dado provimento parcial aos créditos extemporâneos de materiais de limpeza e higienização de vestimentas, desde que devidamente comprovados e não aproveitados em outros períodos de apuração.

- CORREÇÃO PELA SELIC.

A aplicação da taxa Selic na correção dos créditos de Pis e Cofins não-cumulativos não era permitida, conforme havia sido disposto na Súmula Carf n.º 125. Contudo, tal súmula foi revogada, com base no entendimento firmado no julgamento do REsp 1.767.945 PR/STJ. Segue a reprodução da Portaria que revogou a súmula:

> "CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
>
> PORTARIA CARF/ME Nº 8.451, DE 22 DE SETEMBRO DE 2022
>
> Revoga a Súmula CARF nº 125.
>
> O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso da atribuição que lhe confere o § 4º do art. 74 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e considerando o que consta do Recurso Especial nº 1.767.945/PR e da Nota Técnica SEI n° 42950/2022/ME, integrante dos autos do Processo SEI nº 15169.100277/2022-18, resolve:
>
> Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF nº 125.
>
> Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.
>
> CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA"

Uma vez cancelada, a Súmula perdeu sua validade e, consequentemente, a matéria deve ser analisada.

O julgamento do REsp 1.767.945 PR/STJ, em sede de recurso repetitivo, por sua vez, estabeleceu que os créditos devem ser corrigidos mediante a aplicação da taxa Selic, a partir do 360º dia, a contar da apresentação do pedido, conforme pode ser observado na sua ementa, reproduzida a seguir:

> "TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015. 1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os

Original

> créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ). 2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007". 3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte. 4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. 5. Precedentes: EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 07/11/2018; AgInt nos EDcl nos EREsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 06/11/2018; AgInt no REsp 1.665.950/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/10/2018; AgInt no AREsp 1.249.510/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/09/2018; REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018; AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018; e AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018. 6. TESE FIRMADA: "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)". 7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido."

A partir do julgamento desse recurso especial, a tese 1003 foi firmada com o seguinte conteúdo:

Original

> "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)."

Por força do Art. 62 do Anexo II do RICARF, as decisões proferidas no STJ sob a sistemática de recurso repetitivo devem ser aplicadas no julgamento deste conselho que tratem da mesma matéria.

Diante do exposto, voto por acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido, de acordo com decisão do STJ submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.767.945), em conformidade com o cancelamento da súmula CARF nº 125.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter as glosas sobre os fretes de leite in natura (fretes nas aquisições de insumos não tributados, isentos ou com alíquota zero, desde que observados os demais requisitos da lei, como terem sido tais fretes adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e terem sido tributados), (ii) reverter parcialmente as glosas sobre os créditos extemporâneos (de serviços de industrialização e resfriamento e materiais de limpeza e higienização de vestimentas), desde que devidamente comprovados e não aproveitados em outros períodos de apuração, (iii) acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido, de acordo com decisão do STJ submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.767.945), em conformidade com o cancelamento da súmula CARF nº 125.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Redator

Original