



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



**Processo n°** 11080.720182/2011-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-009.459 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009

**NULIDADE.**

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n° 70.235/72.

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009

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

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

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero e com crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

**CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.**

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (movimentação de insumos e produtos acabados dentro da fábrica) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

**TAXA SELIC. CORREÇÃO. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. NOTA CODAR 22/2021. POSSIBILIDADE**

Deve-se aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT n° 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo

Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas: i.1) rubricas 300581 (combustíveis, lubrificantes, gás), 300583 (materiais auxiliares de consumo), 300604 (uniformes, equipamentos de segurança), 311271 (materiais indiretos, controle de pragas), 311273 (materiais indiretos, controle de pragas) e 311711 (paletes, contentores), reconhecidas como insumos em diligência fiscal realizada; i.2) reverter a glosa referente a gastos com a locação de empilhadeiras; e i.3) aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021. As conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro (Suplente Convocada) e Thais de Laurentiis Galkowicz davam provimento em maior extensão, para reconhecer o direito a crédito sobre despesas de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; e ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa sobre os fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e com créditos presumidos. Vencido o conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, que negava provimento ao recurso neste ponto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada) participou do julgamento em substituição da Conselheira Renata da Silveira Bilhim.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes os conselheiros Jorge Luís Cabral, substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, e Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Mariel Orsi Gameiro.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante na resolução nº 3402001.890, proferida por esta colenda turma colegiada, com os devidos acréscimos:

1. Tratam-se de Pedidos de Ressarcimento e Declarações de Compensação (41831.71777.100909.1.1.110763, 22048.13278.100909.1.1.098096, 11122.79194.161009.1.1.112255, 22198.18168.161009.1.1.097032, 25682.67645.200410.1.3.096243, 35950.41815.150410.1.3.092762, 07010.56862.310310.1.3.093685, 26202.15960.190310.1.3.094150, 01/04/2009 a 30/09/2009 (DCOMP período de apuração 01/04/2009 a 30/06/2009).

2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com

fundamento nas INs n.ºs 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização admitiu apenas parte dos créditos vindicados pela recorrente.

4. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 53/110, oportunidade em que, após discorrer acerca da metodologia que entende pertinente para o creditamento de PIS e COFINS, refutou as glosas perpetradas pela fiscalização.

5. Uma vez processada, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ de Ribeirão Preto (acórdão n. 1466.077 fls.541/620), o que se deu nos termos da ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009

**MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITO DE LOCAÇÃO E/OU ARMAZENAGEM (MÁQUINAS DE CAFÉ EXPRESSO). CRÉDITO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS (UTILIZAÇÃO INDEVIDA).**

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

**PROVA.**

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender no presente caso.

**DILIGÊNCIA.**

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

**NULIDADE.**

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº70.235, de 1972.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009

#### CRÉDITO.

Somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

#### CRÉDITO. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

#### CRÉDITO. LOCAÇÃO E/OU ARMAZENAGEM.

Paletes e contentores correspondem a embalagem de transporte caracterizando dispêndio com acessórios utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda, não se enquadrando como insumo e, portanto, não conferindo direito a crédito a título de armazenagem, nem como locação de máquinas e equipamentos. Veículos (empilhadeiras mulinhas) não se classificam como espécie de “máquinas ou equipamentos” para fins de admissão de créditos calculados sobre operações de aluguéis.

#### CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE BENS À ALÍQUOTA ZERO E SUJEITOS A CRÉDITO PRESUMIDO.

É incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

#### RATEIO PROPORCIONAL.

Feita a opção pelo rateio proporcional, aplicam-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. O rateio deve ser aplicado quando a pessoa jurídica auferir receita tributadas concomitantemente com receitas não tributadas no mercado interno e/ou com exportação, para se determinar quais são os créditos passíveis de ressarcimento ou compensados com outros tributos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

6. Diante de tal situação, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise (fls. 628/680), oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de manifestação de inconformidade.

7. Não obstante, em janeiro de 2019, a recorrente apresentou a petição de fls.686/689, oportunidade em que requisitou o julgamento do processo em epígrafe com outros vários processos do mesmo contribuinte e que deveriam ser aqui reunidos em razão de uma conexão.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 23 de abril de 2019, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, deixou de se manifestar sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

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

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o Contribuinte pede a reunião de vários processos com o aqui tratado para que sejam julgados conjuntamente, o que faz ao fundamento da conexão entre tais casos. Os processos que o contribuinte pretende ver julgados em conjunto são os seguintes:

**PROCESSOS:** 11080.906207/2013-96; 11080.906213/2013-43;  
11080.906204/2013-52; 11080.906230/2013-81; 11080.007885/2009-98;  
11080.720128/2010-47; 11080.720129/2010-91; 11080.720130/2010-16;  
11080.720131/2010-61; 11080.720132/2010-13; 11080.720133/2010-50;  
11080.720134/2010-02; 11080.720135/2010-49; 11080.720136/2010-93;  
11080.720139/2010-27; 11080.720140/2010-51; 11080.720141/2010-04;  
11080.007884/2009-43; 11080.720067/2010-18; 11080.720068/2010-62;  
11080.720071/2010-86; 11080.720072/2010-21; 11080.720076/2010-17;  
11080.720078/2010-06; 11080.720079/2010-42; 11080.720086/2010-44;  
11080.720087/2010-99; 11080.720088/2010-33; 11080.720090/2010-11;  
11080.720077/2010-53; ~~11080.001078/2010-03~~; 11080.721929/2010-20;  
11080.007887/2009-87; 11080.721932/2010-43; 11080.007886/2009-32;  
~~11080.720182/2011-73~~; 11080.724804/2011-32; 11080.723130/2009-34;  
11080-724806/2011-21; 11080.725627/2011-10; 11080.724805/2011-87;  
11080.725628/2011-56; 11080.725625/2011-12; 11080.906205/2013-05;  
11080.906228/2013-10; 11080.906196/2013-44; 11080.906218/2013-76;  
11080.906216/2013-87; 11080.906184/2013-10; 11080.906.190/2013-77;  
11080.906191/2013-11 .

Importante destacar que os processos acima listados já se encontram para julgamento desta Turma julgadora, por intermédio do mecanismo da repetitividade, capitulado no art. 47, § 1º do RICARF. Para ser mais preciso, foram formados 03 (três) lotes de paradigmas, tendo como recursos paradigmas o presente processo, bem como os autos nº11080.001078/201003 e 11080.906181/2013-86. Este último processo está sob relatoria do I.Conselheiro Sílvio Rennan, enquanto que os demais estão sob a minha relatoria.

Não obstante, conforme se observa da petição do Contribuinte (fls. 890/893), o objetivo primordial com esta reunião seria o de evitar decisões materialmente contraditórias para casos análogos, de modo a garantir uma unicidade de tratamento e, por conseguinte, uma segurança jurídica de índole material.

Nesse sentido, é possível afirmar que, como os 03 lotes de processo estão sujeitos ao julgamento da mesmíssima Turma julgadora, a pretensão do contribuinte, ainda que por uma via transversa, foi atingida, motivo pelo qual é desnecessária a reunião de tais processos paradigmáticos em face de um único Relator.

Feito esse esclarecimento prévio, passa-se à análise do mérito.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa vinculada à receita no mercado interno de produtos tributados à alíquota zero ou à exportação dos 2º e 3º trimestres de 2009, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas e sobre a aquisição de

produtos sujeitos à alíquota zero na apuração da contribuição, bem como a empresa não efetuou corretamente o rateio proporcional dos créditos da Contribuição. Em alguns meses o contribuinte também excluiu indevidamente da apuração da base de cálculo da Contribuição o valor referente à receita de venda do arroz em casca.

No acórdão recorrido, o Relator informou que as matérias a seguir indicadas não foram objeto de impugnação, estando, por isso, preclusas, nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

- I) Crédito de Locação e/ou Armazenagem ((Máquinas de Café Expresso);
- II) Crédito na Devolução de Vendas (Utilização Indevida).

Com efeito, após o julgamento da DRJ, restaram como controversas no processo as diversas glosas de créditos sobre insumos efetuadas pela Fiscalização, bem como a correção do rateio proporcional:

- despesas com locações de empilhadeiras;
- combustíveis e lubrificantes;
- materiais auxiliares de consumo;
- uniformes;
- controle de pragas;
- despesas com armazenagem de cargas (paletes e contentores);
- despesas de fretes e na operação de bens “não sujeitos” à tributação do PIS/PASEP e da COFINS (alíquota zero e presumido); e
- rateio proporcional dos créditos para o PIS e COFINS.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades precípua a industrialização (em especial o beneficiamento de arroz), a comercialização, a exportação e importação de cereais e sementes.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a

imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

---

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 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.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos

---

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 23 de abril de 2019, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora reavaliasse as glosas efetuadas em vista dos conceitos de essencialidade e relevância, estabelecidos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e do conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018.

A Unidade de Origem apresentou as seguintes conclusões quanto aos insumos reanalisados, em vista do laudo juntado pela empresa e quanto a sua essencialidade e relevância para o processo de produção ou prestação de serviço:

Verificando-se a resposta do contribuinte e os laudos técnicos (em anexo), que tratam do processo produtivo da empresa, e examinando-se os razões das contas **contábeis: 300581 (combustíveis, lubrificantes, gás), 300583 (materiais auxiliares de consumo), 300604 (uniformes, equipamentos de segurança), 311271 (materiais indiretos, controle de pragas), 311273 (materiais indiretos, controle de pragas) e 311711 (paletes, contentores), originalmente fornecidos pela interessada, concluo que os insumos anteriormente glosados, entre janeiro de 2006 e dezembro de 2012, no que concerne a combustíveis, lubrificantes, gás, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, uniformes, equipamentos de segurança, controle de pragas, paletes e contentores, se enquadram no conceito de insumo nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 5, de 17 de dezembro de 2018, tendo, portanto, o contribuinte direito ao crédito da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS.**

(negrito nosso)

Dessa forma, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento, para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente sobre as rubricas citadas, restando controversas e em discussão apenas os itens do recurso voluntário, a seguir indicados.

### III. I – DA NULIDADE PARCIAL DO DESPACHO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

#### IV.III – DAS DESPESAS DE LOCAÇÕES DE VEÍCULOS (EMPILHADEIRAS)

#### III.IV – DESPESAS DE FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUJEITOS À CRÉDITO PRESUMIDO

#### IV.IV – DO RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA PIS E COFINS

#### III.V – DA CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC AOS CRÉDITOS NÃO RECONHECIDOS PELO DESPACHO DECISÓRIO

### **Nulidade parcial do despacho por ausência de fundamentação**

Aduz a recorrente que a autoridade fazendária não apontou com exatidão os insumos que foram objeto de glosas, uma vez que apenas citou exemplificativamente alguns insumos e terminou a listagem com a abreviação “etc”, conforme os trechos do TVF abaixo reproduzidos:

(...)

## II – DESCRICAO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

O contribuinte incluiu, indevidamente, na base de calculo dos créditos referentes a insumos (fls. 27 a 28), consistindo de bens e serviços não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados a venda descritos a seguir: combustíveis e lubrificantes, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, material de expediente, equipamentos de segurança, controle de pragas, etc.

(...)

Despesas e custos indiretos com materiais e serviços como combustíveis e lubrificantes, materiais auxiliares de consumo, controle de pragas, produtos de limpeza, material de expediente, etc, embora necessários a realização das atividades da empresa, não são considerados insumos para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados a venda, para fins de apuração nos créditos no regime da sistemática não cumulativa.

(...)

Segundo entende, essa descrição insuficiente das irregularidades constatadas não permitiu à empresa exercer o seu direito a ampla defesa e o contraditório em relação ao direito creditório pretendido, o que deve ensejar a nulidade do despacho decisório.

Não procede a reclamação da Recorrente.

Conforme se observa nas planilhas juntadas às e-fls.27 a 31, a Autoridade Fiscal indicou as rubricas contábeis que foram objeto de glosa. Assim, caso a empresa consultasse tais as rubricas contábeis em sua contabilidade, facilmente identificaria todos os tipos de despesas/custos que foram objeto de glosa.

No que se refere a alegação de deficiência na fundamentação para adoção de percentuais de rateio de créditos diferentes daqueles adotados pela recorrente, entendo que nas planilhas constantes nos autos resta claro que a origem da divergência entre os percentuais utilizados pela fiscalização e empresa se encontra nas receitas de vendas no mercado interno não tributadas que foram consideradas pela empresa no DACON em valores superiores aqueles apurados pela fiscalização, conforme tabelas comparativas de dados abaixo, bem resumidas no recorrido:

Cálculo com os dados do Demonstrativo Fiscal:

Mês	Receita total A	Receita exp. B	Receita MI Trib. C	Rec. Vendas MI Não Trib. D	% Rateio	
					Rec. Exp (B/A)*100	Rec. MI Não Trib (D/A)*100
abr/09	70.980.213,99	2.973.718,46	11.042.683,28	56.963.812,25	4,19	80,25
mai/09	63.419.856,82	3.521.902,41	6.616.233,77	53.281.720,64	5,55	84,01
jun/09	66.757.379,22	2.522.717,10	7.869.928,74	56.364.733,38	3,78	84,43
jul/09	67.297.186,51	2.286.509,86	7.034.965,68	57.975.710,97	3,40	86,15
ago/09	61.240.342,67	843.575,92	6.528.361,31	53.868.405,44	1,38	87,96
set/09	76.345.400,23	1.619.734,37	8.269.886,50	66.455.779,36	2,12	87,05

Cálculo com os dados da Dacon:

mês	Dacon Ativa (original/retificadora)				% Rateio	
	Receita total A'	Receita exp. B'	Receita MI Trib. C'	Rec. Vendas MI Não Trib. D'	Rec. Exp (B'/A')*100	Rec. MI Não Trib (D'/A')*100
abr/09	74.140.587,65	2.973.718,46	11.042.683,28	60.124.185,91	4,01	81,09
mai/09	67.370.158,19	3.521.902,41	6.616.233,77	57.232.022,01	5,23	84,95
jun/09	69.093.498,26	2.522.717,10	7.869.928,74	58.700.852,42	3,65	84,96
jul/09	72.528.303,84	2.286.509,86	7.034.965,68	63.206.828,30	3,15	87,15
ago/09	62.404.579,88	843.575,92	6.528.361,31	55.032.642,65	1,35	88,19
set/09	78.282.485,69	1.619.734,37	8.269.886,50	68.392.864,82	2,07	87,37

Em sua defesa, embora a empresa tenha trazido alguns demonstrativos de cálculos, deixou de trazer aos autos documentação contábil ou fiscal que lastreasse os valores indicados, necessários para infirmar os valores indicados pela fiscalização quanto ao montante das receitas de vendas do mercado interno não tributadas.

Além disso, nos recursos apresentados a empresa demonstrou ter pleno conhecimento das matérias objeto de glosa, tanto que exerceu a contento o seu direito de defesa.

Desta feita, não há que se falar em nulidade do despacho decisório posto que a autoridade fiscal motivou suficientemente as glosas efetuadas no despacho decisório, embasada por informações extraídas da contabilidade da empresa, o que afasta qualquer possibilidade de nulidade por falta de fundamentação, com amparo no art.59 do Decreto nº70.235/72.

#### **Despesas de locações de veículos (empilhadeiras)**

As despesas deste tópico se referem a aluguel de empilhadeiras, utilizadas, segundo a recorrente, na sua atividade de industrialização do arroz, com fundamento para creditamento das contribuições no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/02 e no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

Essa questão foi recentemente enfrentada por este Colegiado no voto vencedor da Conselheira Maysa de Sá, constante do acórdão nº 3402-006.726, no qual se entendeu que as empilhadeiras têm natureza de equipamento utilizado nas atividades da empresa, não se confundindo com veículo, o que permite o creditamento das contribuições com fulcro nos arts.3º, incisos IV, das Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03. Embora nesse julgamento eu não tenha concordado com essa posição, posteriormente, restei convencido pelos argumentos da Redatora, que os passo a reproduzir, com a devida vênia, nos trechos que interessam, como as minhas razões de decidir no presente voto:

Em sessão, ousei em divergir especificamente quanto a um ponto do voto do Conselheiro Relator, quanto às glosas de créditos referentes aos aluguéis de empilhadeiras vez que são verdadeiramente equipamentos passíveis de crédito, não se tratando de veículos como entendido pelo I. Relator. O tópico específico objeto de divergência é o seguinte:

(...)

Com efeito, o raciocínio traçado no voto do I. Relator quanto a diferença entre máquinas, equipamentos e veículos para fins de creditamento do PIS e da COFINS está correta e não merece qualquer reparo. Contudo, especificamente quanto às despesas com aluguel de **empilhadeiras**, cabível o creditamento vez que não podem ser admitidas como simples veículos automotores, tratando-se de equipamentos

incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros (no caso, locados pela Recorrente para o armazenamento de mercadorias).

Inclusive, as empilhadeiras possuem normas específicas de segurança do trabalho, que exigem prévia capacitação para sua condução. A Norma Regulamentadora 11 versa sobre o transporte, movimentação, armazenagem e manuseio de materiais, indicando expressamente:

**11.1 Normas de segurança para operação de elevadores, guindastes, transportadores industriais e máquinas transportadoras**

(...)

11.1.3 Os **equipamentos** utilizados na movimentação de materiais, tais como ascensores, elevadores de carga, guindastes, monta-carga, pontes-rolantes, talhas, **empilhadeiras**, guinchos, esteiras-rolantes, transportadores de diferentes tipos, **serão calculados e construídos de maneira que ofereçam as necessárias garantias de resistência e segurança e conservados em perfeitas condições de trabalho.**

Por sua vez, exatamente por ser admitido como um equipamento e não como um veículo, a Norma Regulamentar 12 aponta medidas para que a condução de equipamentos como empilhadeiras seja feita de maneira segura. Vejamos algumas exigências contidas naquela norma:

NR- 12 - SEGURANÇA NO TRABALHO EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (...)

**12.6 Nos locais de instalação de máquinas e equipamentos, as áreas de circulação devem ser devidamente demarcadas e em conformidade com as normas técnicas oficiais.** (...)

**12.8 Os espaços ao redor das máquinas e equipamentos devem ser adequados ao seu tipo e ao tipo de operação, de forma a prevenir a ocorrência de acidentes e doenças relacionados ao trabalho.** (...)

12.8.2 As áreas de circulação e armazenamento de materiais e os espaços em torno de máquinas devem ser projetados, dimensionados e mantidos de forma que os trabalhadores e os transportadores de materiais, mecanizados e manuais, movimentem-se com segurança.

E pelas fotos acostadas aos autos pela Recorrente, essas normas de segurança são observadas quanto da condução das empilhadeiras (e-fl. 2.934):



Descrição: Empilhadeira

Ademais, diferentemente dos veículos automotores, as empilhadeiras não estão sujeitas às regulamentações do Código de Trânsito Brasileiro – CTB (Lei n.º 9.503/1997) e dos Departamentos de Trânsito, não possuindo procedimento para registro no Registro Nacional de Veículos Automotores - RENAVAM. A habilitação para condução das empilhadeiras não se confunde com a Carteira Nacional de Habilitação – CNH para a condução de veículos automotores.

Nesse sentido, as empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de

mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

IV – **aluguéis** de prédios, máquinas e **equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa**; (grifos nossos)

Forte nesses fundamentos, o creditamento sobre despesas com a locação de empilhadeiras utilizadas nas atividades da empresa (movimentação de insumos e produtos acabados dentro da fábrica) tem amparo legal nos arts.3º, incisos IV, das Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, devendo ser revertida a sua glosa.

### **Despesas de fretes na aquisição de bens tributados à alíquota zero ou sujeitos à crédito presumido**

Nesse tópico, 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 ou a crédito presumido, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero ou crédito presumido o frete a ela vinculado não gera direito a crédito ou gera direito a crédito parcial, no caso do crédito presumido, observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

Observa-se que o dispositivo 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 vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

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

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

**FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou sujeitos ao crédito presumido.

**Do rateio proporcional dos créditos da contribuição para o PIS e COFINS**

Neste tópico, a Recorrente repisa as suas considerações sobre a falta de fundamentação para adoção de percentuais de rateio de créditos diferentes daqueles apurados pela empresa e reafirma a correção dos seus cálculos apresentados na Manifestação de Inconformidade. Porém, novamente, como antes afirmado, não trouxe aos autos qualquer documentação contábil ou fiscal para lastrar os valores que entende como corretos e contestar os valores apresentados pela autoridade fiscal.

Como se sabe, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Dessa feita, deve ser mantido o cálculo do rateio fiscal.

**Da correção monetária pela taxa SELIC aos créditos não reconhecidos pelo despacho decisório**

Essa correção, recentemente, foi admitida pela Secretária da Receita Federal, por meio da Nota Codar nº 22/2021, que trata da aplicação da Selic aos pedidos de ressarcimento e não compensação de ofício de débitos parcelados a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, conforme trecho abaixo transcrito:

O SIEF Processos passa também a aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

Desta feita, o Contribuinte faz jus à correção pela SELIC nos termos estabelecidos na Nota Codar nº 22/2021.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas: i) rubricas 300581 (combustíveis, lubrificantes, gás), 300583 (materiais auxiliares de consumo), 300604 (uniformes, equipamentos de segurança), 311271 (materiais indiretos, controle de pragas), 311273 (materiais indiretos, controle de pragas) e 311711 (paletes, contentores), reconhecidas como insumos em diligência fiscal realizada; ii) reverter a glosa sobre os fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e com créditos presumidos; iii) reverter a glosa referente a gastos com a locação de empilhadeiras; e iv) aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Pedro Sousa Bispo, ouso dele discordar quanto a reverter a glosa sobre despesas de **fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e com créditos presumidos.**

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinados bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

#### **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, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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.

(...)

#### **VOTO**

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

**41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:**

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

***i) orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

*ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

*iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cuja base assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.*

*Demarcadas tais premissas, 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.*

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

*No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).*

*Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).*

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma

forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

**Prevaleceu a orientação intermediária**, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.**

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 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 n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, "aguardando" para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos "à batelada", serem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

**O REsp n.º 1.221.170/PR**, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e **tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre** os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais

de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

**O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento,** determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

#### EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos,** de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

**7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo:** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

**Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03),** prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido,** contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, **no próprio REsp nº 1.221.170/PR,** representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes,** salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

**Contudo, tal decisão deve ser analisada com temperamentos,** pois tal conclusão foi de certa forma genérica, enquanto os gastos com fretes guardam diversas particularidades, pois podem ser utilizados em diversos momentos distintos da atividade empresarial; por vezes trata-se de mero custo logístico para movimentação dos produtos acabados até os centros de distribuição; em outros, contudo, trata-se de verdadeiro insumo do processo produtivo. Explico.

**No caso do frete nas aquisições de insumos, considerado de forma isolada, não gera créditos de PIS e de Cofins,** pois é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Além disso, não gera créditos também por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

**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 n.º 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**.

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR**.

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), **o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos**, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito**. O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é **acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo**, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto n.º 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

**Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que** (i) a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; e (ii) os insumos (ii.1) são tributados pelas contribuições à alíquota zero; (ii.2) são NT – não-tributados; (ii.3) são isentos; (ii.4) estão com a tributação suspensa; e (ii.5) estão sujeitos ao regime monofásico, **hipóteses nas quais a**

**operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete respectivo.**

**Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:**

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. Afé, data vênua, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênua, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão nº 9303005.156, Sessão de 17/05/2017:

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.

(...)

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, repitase, **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 creditar-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, aplicase, 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 encontrase vedado por determinação legal** contida no art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

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 compoendo 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.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

**a) Acórdão nº 9303006.871, Sessão de 12/06/2018:**

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe 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 apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.**

Levandose em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (efolhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins**. Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matériaprima importada até as dependências da empresa tratase ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de

aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.**

**b) Acórdão nº 9303009.678, Sessão de 16/10/2019**

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

**Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições.**

(...)

**2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO**

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

*Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.*

*Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:*

**2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.**

*Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. **Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito.** Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.*

**c) Acórdão nº 9303-009.754, Sessão de 11/11/2019**

CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.

Igualmente nesse sentido decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Voluntário, conforme os seguintes precedentes:

**a) Acórdão nº 3003000.101, Sessão de 23/01/2019:**

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.

(...)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e

produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)

Portanto da análise da legislação, verificase 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.**

#### **b) Acórdão nº 3302004.329, Sessão de 25/05/2017**

FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDADA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

**Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.**

(...)

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Cofins, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

(...)

**Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.**

(...)

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, conseqüentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

**Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito, consequentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera,** pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.

Cabe destacar que o TRF da 3ª Região **já adotou este entendimento inclusive nos casos de frete na venda,** caso o produto vendido não seja tributado, conforme acórdão unânime na **Apelação Cível nº 5011674-68.2018.4.03.6100, julgada em 13/12/2019** pela 6ª Turma, Relator Desembargador Federal Luís Antônio Johonson Di Salvo, nos seguintes termos:

EMENTA

(...)

7. **O creditamento do custo do frete e armazenagem** previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 **tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento,** por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e também não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

(...)

VOTO

(...)

Por sua vez, o creditamento do custo do frete e armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

Pelo exposto, entendo que deveria ter sido negado provimento a este pedido do Recorrente. Meu entendimento, entretanto, restou vencido no Colegiado.

*(assinado digitalmente)*

Lázaro Antônio Souza Soares