



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.900985/2013-08
ACÓRDÃO	3302-015.546 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAROLINA SOIL DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITOS. FRETES NACIONAIS. INSUMOS IMPORTADOS. BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

É possível o aproveitamento de créditos relativos às despesas com fretes nacionais vinculados à aquisição de insumos importados ou de bens sujeitos à alíquota zero, desde que o serviço de transporte tenha sido efetivamente tributado pelas contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 188.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes de fretes nacionais contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e efetivamente tributados, tanto quando vinculados à aquisição de insumos importados quanto de bens sujeitos à alíquota zero, nos termos da Súmula CARF nº 188.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi (substituta integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins no regime não cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2011. A fiscalização, por meio de Despacho Decisório, indeferiu o referido pedido, em razão das seguintes constatações:

- (i) inconsistência entre os valores informados no Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) e aqueles declarados nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), não havendo crédito vinculado informado nas declarações correspondentes;
- (ii) impossibilidade de aproveitamento de créditos relativos à aquisição de matérias-primas aplicadas na produção de adubos e fertilizantes, por se tratar de produtos sujeitos à alíquota zero, nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;
- (iii) vedação ao creditamento das despesas com frete vinculadas à aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, por acompanharem a natureza jurídica da operação principal;
- (iv) inexistência de previsão legal para creditamento de frete pago no transporte de bens importados até o estabelecimento da contribuinte;
- (v) ausência de comprovação suficiente quanto à apuração regular dos créditos na escrituração fiscal digital (EFD-Contribuições), nos termos da legislação aplicável.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese:

- (i) nulidade do Despacho Decisório, por ausência de motivação adequada e por cerceamento do direito de defesa, sustentando que não teria sido previamente intimada a apresentar esclarecimentos e documentos comprobatórios das operações que deram origem ao crédito;

- (ii) violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, porquanto a autoridade fiscal teria se limitado à análise das informações constantes em sistemas informatizados (EFD e DACON), sem oportunizar a produção de provas;
- (iii) equívoco formal no preenchimento do DACON, especialmente quanto à vinculação das receitas aos créditos apurados, afirmando que as declarações foram posteriormente retificadas, não podendo tal irregularidade formal afastar direito creditório efetivamente existente;
- (iv) direito ao creditamento das contribuições incidentes sobre matérias-primas importadas, como turfa e outros insumos utilizados na fabricação de seus produtos, alegando que houve efetivo recolhimento de PIS e COFINS no desembarço aduaneiro, não sendo possível o ingresso das mercadorias no território nacional sem o pagamento das referidas contribuições;
- (v) possibilidade de reconhecimento do crédito, ainda que sob a ótica de pagamento indevido, defendendo a aplicação do princípio do formalismo moderado e a impossibilidade de enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional;
- (vi) direito ao crédito relativo à aquisição de GLP (gás liquefeito de petróleo) utilizado no processo produtivo, por se tratar de insumo essencial à expansão da vermiculita empregada na fabricação dos produtos comercializados;
- (vii) direito ao crédito referente às despesas com embalagens utilizadas na apresentação e comercialização dos produtos;
- (viii) inexistência de creditamento sobre fretes na aquisição de matérias-primas e no transporte de bens importados, sustentando equívoco da fiscalização ao imputar glosa sobre créditos que não teriam sido apropriados;
- (ix) direito ao creditamento sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na atividade produtiva, bem como sobre despesas com aluguéis pagos a pessoa jurídica.

A 5ª Turma da DRJ/POR, por meio do acórdão nº 14-105.149, julgou parcialmente procedente a referida Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo interessado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

No processo administrativo fiscal de restituição, ressarcimento e compensação a legislação não impõe intimação prévia ao contribuinte para manifestação na fase instrutória, que se encerra com o Despacho Decisório. A partir de então, a ampla defesa e o contraditório são assegurados no contencioso administrativo.

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

Os Acórdãos do CARF, por não constituírem normas complementares à legislação tributária, não possuem caráter normativo nem vinculante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

Os créditos da não-cumulatividade somente podem ser aproveitados se devidamente apurados e informados no Dacon.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. É vedada a apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição.

DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO. CABIMENTO.

Poderão ser calculados créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre encargos de depreciação incidentes sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESA COM ALUGUEL - COMPROVAÇÃO.

Comprovada documentalmente a despesa com aluguel pago a pessoa jurídica, cabível a apuração e reconhecimento do correspondente crédito.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em síntese, o colégio a quo reverteu as glosas relativas aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (máquinas e equipamentos) utilizados na produção, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como às despesas com aluguéis pagos a pessoa jurídica, devidamente comprovados documentalmente.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário alegando, basicamente, os mesmos argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Da preliminar de nulidade do Despacho Decisório

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente a nulidade do Despacho Decisório, ao argumento de que a autoridade fiscal teria indeferido o Pedido de Ressarcimento sem a devida fundamentação e sem prévia intimação para apresentação de documentos comprobatórios das operações que deram origem ao crédito, o que configuraria cerceamento do direito de defesa e afronta aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material.

Alega, ainda, que a decisão teria se limitado à análise de informações constantes nos sistemas eletrônicos da Receita Federal (DACON e EFD-Contribuições), desconsiderando os documentos apresentados e deixando de exercer o dever de diligenciar para esclarecimento dos fatos.

No entanto, como bem destacou a DRJ, não se verifica qualquer nulidade no caso concreto. Não há previsão legal que imponha à autoridade fiscal o dever de intimação prévia do contribuinte antes da prolação do despacho decisório. A autoridade administrativa pode formar sua convicção com base nas informações declaradas pelo próprio sujeito passivo nos sistemas oficiais, inexistindo vício quando a decisão explicita os fundamentos que levaram ao indeferimento do crédito pleiteado.

De toda forma, a ausência de intimação prévia do sujeito passivo não implicou qualquer prejuízo ao contribuinte, uma vez que, conforme se verifica nos autos, a defesa e o devido processo legal foram plenamente garantidos.

A contribuinte foi regularmente notificada do indeferimento do pedido de ressarcimento e da não homologação da compensação, tendo apresentado tempestivamente

Manifestação de Inconformidade, na qual rebateu de forma detalhada todas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Ressalte-se, ademais, que os créditos não homologados foram originalmente declarados pelo próprio contribuinte em suas obrigações acessórias (DACON), o que evidencia que detinha pleno conhecimento das matérias objeto de glosa, bem como dos valores e fundamentos envolvidos.

Assim, não se verifica qualquer cerceamento do direito de defesa ou violação ao devido processo legal, uma vez que foi assegurado ao contribuinte o exercício do contraditório em momento oportuno, inexistindo demonstração de prejuízo concreto apto a ensejar a nulidade do ato administrativo.

2. Da existência de equívoco no preenchimento do DACON

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que teria ocorrido mero erro formal no preenchimento das fichas relativas à vinculação das receitas aos créditos apurados, afirmando que as declarações foram posteriormente retificadas e que tal equívoco não poderia obstar o reconhecimento de direito creditório efetivamente existente.

Todavia, como corretamente assentado pela instância a quo, os demonstrativos retificadores foram considerados na análise fiscal, não havendo falar em desconsideração das declarações transmitidas. Ademais, a inconsistência verificada não se limita a erro material ou inexatidão de digitação, mas diz respeito à própria natureza e admissibilidade dos créditos informados.

Nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/1972, apenas as inexatidões materiais decorrentes de lapso manifesto ou erro de cálculo podem ser corrigidas sem alteração do mérito da controvérsia. No caso dos autos, entretanto, a discussão envolve o enquadramento jurídico dos créditos pleiteados, o que extrapola o conceito de erro formal sanável.

Ressalte-se que a sistemática de apuração da não cumulatividade da Cofins impõe ao contribuinte o dever de correta escrituração e declaração dos créditos, sendo ônus do sujeito passivo comprovar a liquidez e certeza do direito creditório invocado. A mera alegação de equívoco no preenchimento do DACON, desacompanhada de prova robusta apta a infirmar as conclusões da fiscalização, não tem o condão de afastar as glosas efetuadas.

Nesse contexto, verifica-se que a decisão da DRJ analisou adequadamente a matéria e concluiu, de forma fundamentada, pela manutenção das glosas decorrentes das inconsistências entre o PER/DCOMP e os valores declarados no DACON.

Diante do exposto, voto por rejeitar a alegação de erro formal no preenchimento do DACON, mantendo-se, nesse ponto, a decisão recorrida.

3. Do mérito

3.1. Dos créditos na aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes – alíquota zero

A controvérsia cinge-se à possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e Cofins relativamente às aquisições de matérias-primas importadas destinadas à produção de adubos e fertilizantes.

Sustenta a Recorrente que houve efetivo recolhimento de PIS-Importação e Cofins-Importação quando do desembaraço aduaneiro, razão pela qual teria direito ao creditamento, ou, alternativamente, à restituição/compensação dos valores pagos, sob pena de afronta ao princípio da não cumulatividade.

No entanto, como bem decidiu a DRJ, a glosa promovida pela fiscalização encontra amparo em expressa vedação legal, prevista no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, segundo o qual não dará direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive quando utilizados como insumo em produtos sujeitos à alíquota zero.

O art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004 estabelece a redução a 0% das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI e suas matérias-primas. Assim, tratando-se de bens alcançados por alíquota zero, a legislação afasta expressamente o direito ao crédito, não cabendo ao intérprete afastar comando normativo claro sob invocação genérica do princípio da não cumulatividade, cuja aplicação se dá nos estritos termos da lei.

Cumprido observar que o eventual recolhimento indevido na importação não tem o condão de converter operação legalmente não creditável em hipótese geradora de crédito da não cumulatividade. A sistemática do crédito pressupõe previsão legal específica, inexistente na hipótese.

Ademais, ao sustentar que, caso não reconhecido o crédito, deveria ser admitida restituição por pagamento indevido, a Recorrente altera a natureza jurídica do pedido originalmente formulado. O PER/DCOMP foi fundamentado em créditos da sistemática não cumulativa, e não em repetição de indébito. A eventual restituição de valores pagos indevidamente constitui pretensão autônoma, que demanda formalização em instrumento próprio, não podendo ser analisada nesta sede sob pena de indevida ampliação do objeto litigioso.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto, mantendo-se a glosa dos créditos relativos às aquisições de matérias-primas importadas destinadas à produção de adubos e fertilizantes, por expressa vedação legal.

3.2. Dos insumos

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não cumulatividade das contribuições sociais estabelecida no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte 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 SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“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.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (RICARF), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se

apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita

Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte 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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar cada uma das glosas controvertidas.

3.2.1. Frete na compra da matéria-prima no mercado interno e frete de produtos importados

Quanto a este tópico, a Recorrente sustenta que não teria apropriado créditos sobre fretes e que a fiscalização teria incorrido em equívoco ao identificar, nos balancetes, valores classificados como “outras operações com direito a crédito” como sendo despesas de frete creditadas.

Todavia, a DRJ demonstrou que os valores glosados correspondiam a fretes sobre mercadorias adquiridas, identificados a partir da análise do balancete mensal de verificação:

A Manifestante detalhou os valores que compõem a base de cálculo dos créditos referente à “outras operações”, sendo que, de acordo com o contribuinte, referem-se a gás utilizado como insumo na produção e material de embalagem.

PERÍODO DE APURAÇÃO - JANEIRO DE 2011

ABERTURA DAS FICHAS 6A E 16A LINHA 13 - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO E CRÉDITO

Nº DOCUMENTO FISCAL	FORNECEDOR	FINALIDADE	VALOR R\$	CRÉDITO DE PIS R\$	CRÉDITO DE COFINS R\$
2123	MOSCHETTI S/A	EMBALAGEM	10.197,00	168,25	780,07
8881	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	3.000,34	49,51	229,53
8892	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	2.205,99	36,40	168,76
8902	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	3.087,13	50,94	236,17
5799	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	3.442,74	56,81	263,37
5871	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	4.766,39	78,65	364,63
			26.699,59	440,54	2.042,52

PERÍODO DE APURAÇÃO - FEVEREIRO DE 2011

ABERTURA DAS FICHAS 6A E 16A LINHA 13 - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO E CRÉDITO

Nº DOCUMENTO FISCAL	FORNECEDOR	FINALIDADE	VALOR R\$	CRÉDITO DE PIS R\$	CRÉDITO DE COFINS R\$
5896	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	6.134,84	101,22	466,25
5914	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	3.700,42	61,06	281,23
5941	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	6.891,02	113,70	523,72
5976	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	1.451,38	23,95	110,30
5989	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	3.463,81	57,15	263,25
			21.641,47	357,08	1.644,75

PERÍODO DE APURAÇÃO - MARÇO DE 2011

ABERTURA DAS FICHAS 6A E 16A LINHA 13 - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO E CRÉDITO

Nº DOCUMENTO FISCAL	FORNECEDOR	FINALIDADE	VALOR R\$	CRÉDITO DE PIS R\$	CRÉDITO DE COFINS R\$
13671	ELETRO PLASTIC S/A	EMBALAGEM	101.010,00	1.666,67	7.676,76
6008	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	2.995,46	49,43	227,65
6017	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	2.180,73	35,98	165,74
6033	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	3.551,62	58,60	269,92
6047	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	3.624,80	59,81	275,48
6100	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	2.561,26	42,26	194,66
6110	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	2.651,52	43,75	201,52
6127	SHV GAS BRASIL LTDA (GLP A GRANEL)	GÁS UTILIZADO COMO INSUMO NA PRODUÇÃO	1.470,90	24,27	111,79
			120.046,29	1.980,76	9.123,52

Verifica-se que os valores informados não coincidem com aqueles informados no Dacon.

Apuração dos créditos da Cofins- Aquisições no mercado interno			
Discriminação - Base Cálculo créditos alíquota 7,6%	janeiro-11	fevereiro-11	março-11
Base de Cálculo dos créditos à alíquota de 7,6%			
Bens para revenda			
Bens utilizados como insumos			
Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica			11.000,00
Sobre bens do ativo imobilizado (depreciação)	19.708,04	19.871,59	18.237,83
Outras operações com direito à crédito	26.181,28	21.256,85	119.767,23
Base de Cálculo dos créditos	45.889,32	41.128,44	149.005,06
Créditos a descontar à alíquota de 7,6%	3.487,59	3.125,76	11.324,38
Créditos apurados após ajustes - Ficha 16A	3.487,59	3.125,76	11.324,38

De acordo com o balancete de verificação anexado pelo contribuinte tais valores referem-se fretes sobre mercadorias compradas.

310102010230202	MERCADORIAS COMPRADAS	R\$ 0,00	D	R\$ 525.317,73	R\$ 0,00	R\$ 525.317,73	D	R\$ 525.317,73	D
	FRETES								
310102010530205	SMERCADORIAS COMPRADAS	R\$ 0,00	D	R\$ 26.181,28	R\$ 0,00	R\$ 26.181,28	D	R\$ 26.181,28	D
310102010230202	MERCADORIAS COMPRADAS	R\$ 525.317,73	D	R\$ 536.236,94	R\$ 0,00	R\$ 536.236,94	D	R\$ 1.061.554,67	D
	FRETES								
310102010530205	SMERCADORIAS COMPRADAS	R\$ 26.181,28	D	R\$ 22.256,85	R\$ 0,00	R\$ 22.256,85	D	R\$ 48.438,13	D
310102010230202	MERCADORIAS COMPRADAS	R\$ 1.061.554,67	D	1.210.811,72	R\$ 2.272.366,39	R\$ 1.061.554,67	C	R\$ 0,00	D
	FRETES								
310102010530205	SMERCADORIAS COMPRADAS	R\$ 48.438,13	D	R\$ 119.767,23	R\$ 168.205,36	R\$ 48.438,13	C	R\$ 0,00	D

Em sede recursal, a Recorrente não apresentou prova técnica apta a afastar essa conclusão, limitando-se às mesmas alegações trazidas em sua Manifestação de Inconformidade de erro interpretativo. Assim, não há elementos suficientes para desconstituir a premissa fática adotada pela instância de origem.

Superada essa questão, passa-se ao exame jurídico.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito por si só, mas apenas quando integra o custo de mercadorias ou matérias-primas passíveis de creditamento. Assim, segundo a decisão recorrida, somente o frete

vinculado a insumos que admitam crédito poderia gerar direito à apropriação, razão pela qual, tratando-se de bens sujeitos à alíquota zero, o frete correspondente também não seria creditável.

No que se refere aos fretes no território nacional relativos à importação de bens destinados à utilização como insumos, o art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, ao disciplinar o conceito de insumo à luz dos critérios da essencialidade e relevância, prevê expressamente em seu § 1º, inciso XVI, que tais fretes integram o conceito de insumo, desde que vinculado à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

De igual modo, quanto aos fretes na aquisição de insumos não onerados (alíquota zero, isenção ou não incidência), aplica-se o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 188, segundo a qual é admissível o aproveitamento de créditos sobre despesas com frete nessas hipóteses, desde que o serviço de transporte tenha sido efetivamente tributado e registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Diante do exposto, ainda que o contribuinte não tenha se manifestado expressamente acerca da possibilidade de tomada de crédito nessas situações, entendo que deve ser aplicado o entendimento adotado tanto pela Instrução Normativa quanto pela Súmula CARF nº 188, de observância obrigatória pelos conselheiros deste CARF.

Pelo exposto, devem ser revertidas as glosas relativas aos créditos decorrentes de fretes nacionais contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e efetivamente

tributados, tanto quando vinculados à aquisição de insumos importados quanto de bens sujeitos à alíquota zero, nos termos da Súmula CARF nº 188.

3.2.2. Do GLP e dos materiais de embalagem

No que se refere ao GLP e aos materiais de embalagem, sustenta a Recorrente que tais dispêndios configuram insumos essenciais à sua atividade produtiva, razão pela qual deveriam gerar direito ao crédito no regime não cumulativo, nos termos do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça acerca dos critérios de essencialidade e relevância.

No entanto, como abordado no item anterior, a matéria resta superada.

Conforme demonstrado pela DRJ, a Recorrente teria detalhado os valores que compõem a base de cálculo dos créditos classificados como “outras operações”, esclarecendo que tais valores referiam-se a gás utilizado como insumo na produção e a materiais de embalagem. A instância de origem, contudo, enfrentou expressamente essa identificação, analisando os lançamentos contábeis e os documentos apresentados.

Restou devidamente demonstrado que, embora o contribuinte sustente que os créditos classificados como “outras operações” seriam relativos a GLP e a materiais de embalagem, tais valores, na realidade, referem-se a despesas com fretes na aquisição de matéria-prima, as quais já foram devidamente analisadas no presente voto e objeto de reversão, nos termos da fundamentação acima exposta.

Ausentes elementos novos capazes de infirmar a decisão recorrida, mantém-se a conclusão adotada pela DRJ quanto a esses itens.

3.3. Dos encargos com depreciação

No que se refere ao creditamento relativo aos encargos com depreciação, sustenta a Recorrente que faz jus ao direito referente à depreciação incidente sobre bens do ativo imobilizado utilizados em sua atividade produtiva, nos termos do art. 3º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 (e dispositivo correspondente da Lei nº 10.637/2002).

A DRJ, ao analisar a matéria, reconheceu que a legislação autoriza o creditamento sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Com base na documentação apresentada, concluiu pelo reconhecimento parcial do direito creditório quanto a esse item.

A Recorrente, em sede recursal, limita-se a reiterar de forma genérica a existência de suposto direito ao crédito, sem demonstrar, de modo específico, equívoco na análise realizada pela instância de origem ou apontar quais valores teriam sido indevidamente glosados. Não há, no recurso, impugnação concreta dos fundamentos adotados pela DRJ, tampouco apresentação de elementos probatórios novos aptos a infirmar a conclusão alcançada.

Diante da ausência de argumentos específicos capazes de desconstituir a decisão recorrida, impõe-se a sua manutenção, nos exatos termos em que reconheceu o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação, dentro dos limites comprovados nos autos.

4. Dispositivo

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes de fretes nacionais contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e efetivamente tributados, tanto quando vinculados à aquisição de insumos importados quanto de bens sujeitos à alíquota zero, nos termos da Súmula CARF nº 188.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara