



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.725288/2015-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.740 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2021  
**Recorrente** CURTUME BLUBRAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa quando se vislumbra nos autos que a recorrente foi capaz apresentar seus argumentos de defesa, exercendo o direito assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL.  
IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa. Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE USO E PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais aquisições.

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contém o destaque das contribuições, indicando que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento.

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.**

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. MATÉRIA-PRIMA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.**

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Geram direito aos créditos da não-cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

**PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE USO E PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.**

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais aquisições.

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contém o destaque das contribuições, indicando que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento.

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.**

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. MATÉRIA-PRIMA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito aos créditos da não-cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, conhecer em parte do Recurso Voluntário, em razão de matéria preclusa, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito (i) integral sobre o fretes na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País; (ii) sobre o frete nas transferências de matéria prima entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica nas operações de industrialização por encomenda e (iii) em relação aos gastos incorridos com serviços de fretes na transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio

Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de impugnação (fls. 87 a 160) ao auto de infração às folhas 2 a 25, lavrado para lançamento de ofício de PIS e Cofins em decorrência de créditos descontados indevidamente nos períodos de apuração do 2º ao 4º trimestres de 2011 e 1º ao 4º trimestres de 2012.

As infrações apontadas no auto de infração impugnado decorreram das análises descritas na Informação Fiscal SEORT/DRF Cuiabá nº 277/2015, às folhas 27 a 63, a qual analisou os Pedidos de Ressarcimento (PER) apresentados pela interessada, referentes aos 2º, 3º e 4º trimestre de 2011 e 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2012, bem como as Declarações de Compensação (DCOMP) por meio das quais a interessada utilizou créditos de PIS e Cofins para a quitação de tributos.

Cabe ressaltar que os documentos comprobatórios e a análise dos PER encontram-se detalhados no dossiê eletrônico nº 10010.021904/0815-01.

Cientificada, a recorrente apresentou impugnação, por meio da qual defende que o auto de infração é nulo pela falta de correspondência entre os valores de créditos por ela apurados e as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, bem como pela incongruência entre motivação e lavratura.

Com relação às glosas defende, em síntese, que:

### **Bens utilizados como insumos**

A glosa dos bens alíquota zero, prevista na Lei nº 10.925/2004, foi indevida, pois os insumos adquiridos no NCM 31022100 (sulfato de amônio) e NCM 38085029 (central BioCB) foram utilizados em atividades de curtimento de peles e couros, não havendo qualquer vínculo da impugnante com atividades de adubos, fertilizantes ou defensivos agropecuários, e que, portanto, não se aplica a alíquota zero prevista na referida lei.

Os produtos glosados sob a justificativa de que não foram tributados na entrada, na verdade, são insumos tributáveis e não estão incluídos em nenhuma das hipóteses legais de não incidência ou alíquota zero.

Argumenta que no relatório fiscal foi analisado exclusivamente o Código da Situação Tributária (CST) da nota fiscal eletrônica emitida pelo fornecedor, e que muitas foram informadas incorretamente. Alega que não pode ser responsabilizada pela fiscalização tributária do fornecedor que eventualmente não tributa suas vendas.

### **Serviços utilizados com insumos**

**Serviço de frete cuja nota fiscal tem como natureza “remessa para industrialização por encomenda”** - A impugnante argumenta que é responsável pelo transporte da mercadoria até seu estabelecimento, assim o frete é parte essencial de seu processo produtivo. Acrescenta que o frete da entrada do insumo/produto semi-elaborado se insere com parte do processo produtivo representando atos inicial e final do processo, é custo do serviço, sendo obrigatoriamente classificado com insumo.

**Transferência de produtos entre estabelecimento da própria empresa** - A recorrente defende que os produtos transportados foram unicamente insumos utilizados no processo produtivo e, assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito de PIS e Cofins referente ao custo do transporte destes produtos.

**Frete sobre insumo supostamente não tributado** - A recorrente reitera os argumentos de que os itens transportados se tratam de insumos e que, portanto, o seu frete deve automaticamente ser reconhecido para fins de crédito e PIS e Cofins. Defende o direito ao crédito referente às despesas com frete por ser tal serviço utilizado como insumo no processo produtivo.

**Devolução de vendas sujeitas à alíquota de 1,65%**

A recorrente defende que os itens objeto de devolução eram efetivamente passíveis de tributação quando de sua entrada, não se enquadrando em nenhuma hipótese de afastamento de incidência legalmente prevista.

Requer a nulidade do ato administrativo sob a justificativa de falta de motivação, dissociada dos documentos apresentados, os quais foram, presumidamente, ignorados pela autoridade responsável pela lavratura em comento.

**PIS e Cofins Importação**

Alega que seu direito de defesa foi cerceado tendo em vista que a planilha “Motivo das glosas – Insumos Importação” apresenta valores em desacordo com os valores da Informação Fiscal.

Informa que realizou as importações de produtos químicos utilizados como insumo conforme informações prestadas ao Fisco e reafirma os argumentos do item “Bens utilizados como insumos” de que os produtos importados não são utilizados como adubos e fertilizantes, e sim no curtimento de peles e couros, e sendo assim, não se aplicam os incisos I e II, art. 1º, da Lei nº 10.965/2004.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa quando se vislumbra nos autos que a recorrente foi capaz apresentar seus argumentos de defesa, exercendo o direito assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) a lavratura originária possui vício de confecção decorrente não só de uma descrição fática dissociada da realidade das operações, documentalmente apresentadas, em detrimento ao princípio da verdade material, como também por carecer de motivação, devendo ser reconhecida sua nulidade, com a manutenção dos créditos utilizados para fins e compensação;

(ii) os insumos adquiridos foram em operações com tributação normal de PIS/COFINS, mas em que o CST foi informado de forma incorreta pelo fornecedor;

(iii) os bens ali listados, pela simples verificação de sua classificação fiscal, são, em verdade, insumos tributáveis, ou seja, passíveis de incidência das referidas contribuições;

(iv) a glosa referida está concentrada em apenas dois fornecedores (Guaporé Carne Ltda e Química Central do Brasil Ltda), os quais, em mercadorias tributadas normalmente pelas contribuições PIS e COFINS, informaram CST incorreto, como se a operação não fosse tributada;

(v) exemplificando a alegação de que os insumos adquiridos são tributáveis, apresentam-se notas fiscais do mesmo insumo, classificado na NCM 4101.5010 – quando fornecidos pela Guaporé Carne S/A (CNPJ nº 08.872.390/0001-00), o CST é de operação não tributada, ao passo que quando fornecidos pela JBS S/A, a operação foi corretamente tributada e o CST informado;

(vi) nem a lavratura, nem o acórdão recorrido, questionam a efetiva aquisição dos insumos, o pagamento de contrapartida ou o efetivo recebimento dos insumos, apenas alegando a falta de suposta tributação na entrada dos mesmos, em que pese tributáveis, sendo incontroversa a NCM em que inseridos;

(vii) sobre as mercadorias com NCM 3809.9390, 2828.9020, 3402.9031 e 3202.9030, estas representam insumos para atividade de curtimento e preparo de couro, e não estão enquadradas em qualquer previsão de alíquota zero ou sem tributação – sendo, portanto, igualmente caracterizados como tributáveis pelas contribuições PIS e COFINS;

(viii) a desconsideração do direito creditório pleiteado ocorreu pois a lavratura está amparada em análise parcial, adstrita ao Código da Situação Tributária (CST) das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelos fornecedores, em flagrante equívoco, pois foram informados incorretamente pelos códigos relativos a operações "Sem incidência", "Isentas", ou "Outras Operações", quando na verdade a operação é tributável normalmente para PIS/COFINS (Código CST 01);

(ix) os insumos em análise são todos tributáveis, sendo adquiridos de pessoa jurídica nacional e não se enquadram em nenhuma das hipóteses de restrição ao creditamento legalmente previstas;

(x) operações de aquisições de insumos foram indevidamente enquadradas na Lei nº 10.925/2004 (art. 1º incs. I e II);

(xi) a finalidade das aquisições de produtos químicos, mais especificamente os denominados sulfato de amônio e central BioCB (NCM 3102 2100 e NCM 3808 5029, respectivamente) foi o efetivo consumo no processo industrial da manufatura e curtimento de couro, não podendo assim referidos insumos serem qualificados como adubos, fertilizantes ou

defensivos agrícolas, argumento este comprovado, ainda, pela quase totalidade de tributação das operações analisadas;

(xii) não se questiona o consumo dos referidos insumos no seu processo produtivo, sua relevância ou essencialidade, porém busca o V. Acórdão aqui impugnado cercear o direito ao crédito decorrente do princípio da não cumulatividade, em operações oneradas, em sua quase totalidade, pela aplicação distorcida para justificar benefício fiscal inaplicável ao caso em comento;

(xiii) quando da importação de parcela dos insumos indevidamente inseridos na abrangência da Lei nº 10.925/2004, houve incidência das contribuições em comento, relevando incongruência de critério de análise pela I. Autoridade fiscal responsável pela lavratura de afastar o direito ao crédito a amparo de suposta desoneração dos insumos;

(xiv) é indevida a glosa nas aquisições junto a fornecedores inscritos no Simples Nacional;

(xv) em suas operações, inclui-se no custo de sua atividade o frete para a retirada dos insumos diretamente junto ao fornecedor, inclusive quanto da prestação de serviço, estendendo-se o serviço até a efetiva entrega no local designado pelo contratante;

(xvi) referido transporte é realizado tanto com frota própria do impugnante, quanto com frota terceirizada, mas sempre é referido custo contemplado em sua prestação de serviço, sem o repasse ao tomador do serviço ou adquirente da mercadoria;

(xvii) o custo do frete ora será visto como insumo na prestação de serviço, ora estará inserido na previsão do inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

(xviii) é cediço o direito a crédito sobre serviços de transporte contratados para realização do frete de mercadorias utilizadas como insumo na produção, tendo em vista que tais créditos compõem o custo de aquisição das mercadorias;

(xix) tem-se que a essencialidade do serviço de frete contratado e a tributação do serviço em específico são suficientes para a manutenção do crédito de PIS/COFINS, ainda que diante de ausência de crédito sobre o insumo transportado;

(xx) existem serviços de frete relativos a mercadorias que não foram objeto de glosa na presente lavratura, e para os quais não há argumentos para glosa (em provável erro da lavratura);

(xxi) em que pese tenha sido reconhecido o direito ao crédito das aquisições de insumos classificados na NCM 4101.5010, quando tributado, em que pese todos tributáveis, a lavratura originalmente impugnada glosou, em sua totalidade, o crédito decorrente do custo do frete na aquisição dos insumos classificados na NCM 4101.5010, mesmo quando diante de operação efetivamente tributada;

(xxii) serviços de frete em operações triangulares de industrialização por encomenda, nas quais figurou como prestadora de serviço de industrialização e arcou com o frete na remessa da mercadoria até o seu estabelecimento tem direito ao creditamento, pois não se trata de simples remessa, mas sim de transporte de insumos para industrialização, representando referidos custos elementos essenciais da atividade industrial;

(xxiii) é a responsável pelo transporte da mercadoria até o seu estabelecimento para a realização dos serviços de industrialização. Desta forma, o frete é parte de seu processo produtivo, sendo absolutamente necessário para que a Impugnante viabilize a sua prestação de serviço;

(xxiv) sem a contratação do frete em comento, ocorreria um obstáculo evidente à atividade empresarial do Recorrente, sendo este um dos critérios balizadores da possibilidade de creditamento de PIS/COFINS;

(xxv) a autoridade fiscal glosou os créditos de serviços de transporte dos insumos equivocadamente enquadrados na Lei nº 10.925/2004, sendo que deve ser reconhecido o crédito;

(xxvi) é devido o crédito referente à transferência de produtos entre estabelecimento da própria empresa;

(xxvii) está comprovado desde a impugnação que os únicos itens transportados entre os estabelecimentos são insumos na forma de produtos químicos imprescindíveis à persecução de sua atividade industrial;

(xxviii) tem direito ao crédito decorrente da devolução de vendas sujeitas à alíquota de 1,65%;

(xxix) conforme se atesta pela qualidade dos produtos objeto da devolução, constata-se que esses eram, efetivamente, passíveis de tributação quando de sua entrada, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses de afastamento de incidência legalmente previstas, restando perfeitamente passíveis de creditamento as referidas devoluções;

(xxx) a glosa de créditos relativa às operações de importação atinge, da mesma forma que o tópico precedente, insumos que foram incorretamente relacionados à Lei nº 10.925/2004;

(xxxi) demonstrou nos presentes autos que realizou a importação de insumos para consumo em seu processo de industrialização, não havendo que se falar em utilização na manufatura de adubos, fertilizantes ou defensivos agrícolas;

(xxxii) está-se diante de produtos químicos que servem ao curtimento de peles e couros e que foram integralmente tributados quando da efetiva importação, conforme demonstrado nas Declarações de Importação;

(xxxiii) a própria Receita Federal do Brasil posicionou-se no sentido de que a alíquota zero somente se aplica no caso de destinação dos insumos à agroindústria;

(xxxiv) não pode ser indevidamente onerada e ter seu direito de crédito cerceado quando atuou de forma diligente, adquirindo insumos tributados/ tributáveis; e

(xxxv) não se questiona o consumo dos referidos insumos no seu processo produtivo, sua relevância ou essencialidade, porém busca o acórdão recorrido cercear o direito ao crédito decorrente do princípio da não cumulatividade, em operações oneradas, em sua quase totalidade, pela aplicação distorcida de benefício fiscal inaplicável ao caso em comento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.



Passa-se, então, à análise dos tópicos recursais.

**- Preliminar – Nulidade por cerceamento ao direito de defesa**

Aduz a Recorrente que a lavratura originária possui vício de confecção decorrente não só de uma descrição fática dissociada da realidade das operações, documentalmente apresentadas, em detrimento ao princípio da verdade material, como também por carecer de motivação, devendo ser reconhecida sua nulidade, com a manutenção dos créditos utilizados para fins e compensação.

A decisão recorrida apreciou a matéria, em meu sentido de modo correto, nos seguintes termos:

“A impugnante requer a nulidade do lançamento por apresentar motivação (análise dos PER) e conjunto fático-probatório (análise da integralidade dos créditos informados no Dacon) contraditórios.

Afirma que a análise dos PER, amparada pela Informação Fiscal SEORT/DRF Cuiabá nº 277/2015, só foi concluída em 05/10/15, quase vinte dias após a lavratura do auto de infração impugnado, o que confirma que a motivação utilizada na Informação Fiscal está distorcida.

Acrescenta que o auto de infração foi lavrado quando ainda estava em curso o prazo para apresentação de manifestação de inconformidade em relação à análise dos PER, e conclui que, por todos os motivos alegados, houve cerceamento do seu direito de defesa.

A Informação Fiscal SEORT/DRF Cuiabá nº 277/2015 teve como objeto a análise dos PER após ação judicial nº 15207-50.2014.4.01.3600 (fls. 02 a 07 do dossiê eletrônico nº 10010.021904/0815-01), ajuizada pela interessada, que determinou a imediata apreciação pela Receita Federal dos seus pedidos de ressarcimento.

Como não poderia ser de outra forma, a referida Informação Fiscal analisou a documentação comprobatória apresentada pela interessada, após devidamente intimada pela Intimação Seort – DRF – Cuiabá/MT nº 10549/2014 (fls. 09 a 12 do dossiê eletrônico nº 10010.021904/0815-01) e pela Intimação Seort – DRF – Cuiabá/MT nº 341/2015 (fls. 27 a 29 do dossiê eletrônico nº 10010.021904/0815-01) para concluir pelo reconhecimento ou não do direito creditório pleiteado.

A análise consubstanciada na Informação Fiscal SEORT/DRF Cuiabá nº 277/2015, após realizar todos os procedimentos de auditoria necessários, glosou parte dos créditos objeto de apropriação por parte da recorrente. Em razão disso, a utilização dos créditos informada pelo contribuinte não foi suficiente para liquidar todos os débitos.

Para os débitos não liquidados, foi promovido, então, o aproveitamento de ofício dos créditos ainda não utilizados. Entretanto, para alguns períodos, mesmo após a utilização dos créditos informada pelo contribuinte e após o aproveitamento de ofício dos créditos, ainda restaram débitos das contribuições do PIS e da Cofins não integralmente quitados.

Ainda de acordo com a Informação Fiscal, uma vez que os pedidos de ressarcimento são efetuados por trimestre, quando necessário para o abatimento integral dos débitos, foram aproveitados de ofício os créditos (que foram objeto de PER) apurados no trimestre que se refere ao mês (período) do débito.

Portanto, uma vez que foi constatada insuficiência de recolhimento e, tendo em vista a vinculação legal, não poderia ter sido outro o procedimento da fiscalização que não fosse o lançamento de ofício mediante auto de infração.

Ademais, em razão dos créditos terem sido insuficientes para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, tal situação também acarretou indeferimento do pedido de ressarcimento e não homologação das compensações, os quais foram formalizados por meio de Despachos Decisórios constantes em processos

administrativos distintos, e para os quais cabe apresentação de manifestação de inconformidade por parte da interessada, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), conforme assegura o art. 135 da IN RFB nº 1.717/2017.

O procedimento acima descrito encontra-se detalhado no quadro “Descrição dos fatos e Enquadramento Legal” do auto de infração impugnado, *in verbis*:

*Cabe informar que constam, também, do referido dossiê, os Demonstrativos de abatimento dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS e os Demonstrativos com a utilização dos créditos das contribuições do PIS e da COFINS, Demonstrativos esses utilizados como subsídio para a elaboração da referida Informação Fiscal.*

*Conforme consta da referida Informação Fiscal, foram objetos de glosas parte dos créditos pleiteados referentes ao PIS e à COFINS.*

*O sujeito passivo apurou em DICON débitos referentes às contribuições do PIS e da COFINS e utilizou créditos a descontar para abatimento desses débitos.*

*Em razão das glosas de parte dos créditos a descontar, parte dos débitos não tiveram créditos a descontar suficientes para liquidá-los, ou seja, a utilização dos créditos informada pelo contribuinte não foi suficiente para liquidá-los.*

*Para esses débitos não liquidados, foi promovido, então, o aproveitamento de ofício dos créditos apurados (conforme consta dos Demonstrativos de abatimento dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS e dos Demonstrativos com a utilização dos créditos das contribuições do PIS e da COFINS).*

*Entretanto, para alguns períodos, mesmo após a utilização dos créditos informada pelo contribuinte e após o aproveitamento de ofício dos créditos, ainda restaram débitos das contribuições do PIS e da COFINS não integralmente quitados, conforme planilha em anexo.*

Sendo assim, não merece prosperar o argumento da recorrente de que houve incongruência entre a motivação (análise do PER realizada pela Informação Fiscal SEORT/DRF Cuiabá nº 277/2015) e a lavratura do auto de infração, já que, conforme demonstrado, este foi consequência direta daquela análise.

Com base no exposto, conclui-se que os argumentos da recorrente atinentes à cronologia dos fatos e cerceamento do seu direito de defesa não possuem fundamento, visto que tanto para o auto de infração, quanto para o Despacho Decisório, que indeferiu os pedidos de ressarcimento e não homologou as compensações, cabe direito de defesa assegurado pelo Decreto nº 70.235/1972.

Adicionalmente, constatou-se a auditoria realizada foi guiada pela busca pela verdade material e elementos de prova que corroboram as glosas efetuadas, além do auto de infração ter sido devidamente motivado e fundamentado na legislação tributária, atendendo os requisitos impostos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Por fim, convém aduzir que a única hipótese prevista de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, está precisamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, e refere-se aos casos em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.”

No caso dos autos não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do Auto de Infração, pois todos os atos do procedimento foram lavrados por autoridade competente, bem como não se vislumbra qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Com efeito, o contribuinte tem que apresentar sua defesa dos fatos retratados no Auto de Infração, pois ali estão descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa.

Corroborar tal fato que a Recorrente apresentou Impugnação e Recurso Voluntário com alegações de mérito o que demonstra que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento, com condições de elaborar as peças impugnatórias e recursais.

Nada a deferir no tema em questão, rejeita-se a preliminar.

### **- Considerações iniciais ao mérito**

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticizados.

**5. 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.**

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO,  
julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

#### **- Mercadorias utilizadas como insumos**

##### **(i) Operações com tributação normal de PIS/COFINS, mas em que o CST foi informado de forma incorreta pelo fornecedor**

De acordo com a Informação Fiscal, foram glosados os itens sobre os quais não houve tributação na entrada, conforme determina o § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 em razão de as notas fiscais glosadas possuírem Código da Situação Tributária (CST) emitidas pelos fornecedores incorretos (operações não tributadas).

Por sua vez, a Recorrente aduz que os insumos adquiridos foram em operações com tributação normal de PIS/COFINS, mas em que o CST foi informado de forma incorreta pelo fornecedor, ou seja, passíveis de incidência das referidas contribuições.

Diz, ainda, que a glosa referida está concentrada em apenas dois fornecedores (Guaporé Carne Ltda e Química Central do Brasil Ltda), os quais, em mercadorias tributadas normalmente pelas contribuições PIS e COFINS, informaram CST incorreto, como se a operação não fosse tributada e compara os mesmos insumos com outro fornecedor em que as operações foram corretamente tributadas e o CST informado de modo acertado.

Por fim, considera que os insumos em análise são todos tributáveis, sendo adquiridos de pessoa jurídica nacional e não se enquadram em nenhuma das hipóteses de restrição ao creditamento legalmente previstas;

Correta a decisão recorrida, razão pela qual deve ser reproduzida:

“Apesar das alegações da defesa, verifica-se que não foi juntado aos autos nenhum documento ou outro elemento que pudesse subsidiar seus argumentos de que houve erro por parte dos fornecedores ao informarem o CST ou que os bens adquiridos não fazem parte de em nenhuma das hipóteses de não incidência ou alíquota zero e, que, portanto, teriam sido tributados.

O fato é que, o procedimento fiscal realizado apurou que os itens em questão não foram tributados na entrada, e que por isso não podem gerar crédito de PIS e Cofins conforme determina a legislação. Assim, na fase litigiosa do processo administrativo fiscal, não basta que o sujeito passivo alegue fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de lançar do Fisco, além de alegá-los, é preciso comprová-los efetivamente.

É o que determina o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC), abaixo transcrito, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis subsidiariamente ao presente caso.

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

É ônus da interessada juntar aos autos os elementos de prova que possuir. As alegações apresentadas pela contribuinte carecem de maior embasamento para serem consideradas no julgamento do mérito. Dissociadas de provas materiais que as sustentem, tornam-se desprovidas de fundamentos ou razões de direito.

Adicionalmente, cabe citar o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972 que determina que a impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar. Mais especificamente, o art. 16, inciso III, deste mesmo diploma legal, estabelece que a impugnação deverá mencionar, além dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta, as razões e provas que possuir.

Conclui-se daí que embora tendo sido dado à contribuinte amplo direito de defesa, assegurado pela Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LV, esta deixou de exercê-lo quando não anexou à sua impugnação as provas materiais que comprovam suas alegações.

Com base no exposto, deve-se manter a glosa realizada durante o procedimento de fiscalização.”

Em sendo do contribuinte o ônus de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado perante ao Fisco, é de sua inteira responsabilidade as informações contidas nos documentos fiscais das operações incluídas na base de cálculo deste.

Sobre a Nota Fiscal deve ser consignado que a sua emissão e utilização devem obedecer as formalidades legais e consistem do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos no âmbito de cada tributo.

É de se dizer que a nota fiscal é o documento que comprova a operação realizada e, no caso presente, a glosa se deu justamente pelo fato de as aquisições terem se dado sem o pagamento da contribuição.

É sabido que não dá direito ao crédito aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da legislação que rege a matéria.

A adequação e correção das notas fiscais são essenciais para o reconhecimento do crédito postulado. Neste sentido colaciono os seguintes precedentes:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar a aquisição.

(...)

Recurso Voluntário Negado.” (Processo nº 11080.007387/2007-83; Acórdão nº 3201-000.934; Relatora Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando; Relator *ad hoc* Paulo Sergio Celani; sessão de 22/03/2012)

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

(...)

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE USO E PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais aquisições. (...)” (Processo nº 13004.000019/2005-81; Acórdão nº 3201-007.256; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/09/2020)

Ainda:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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.

(...)

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS.

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contem qualquer destaque das contribuições, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento, independentemente do emitente não ter feito constar tal fato no campo Observações. (...)” (Processo nº 10783.910854/2012-31; Acórdão nº 3401-007.464; Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; sessão de 17/03/2020)

Nos mesmos moldes, recentes precedentes desta Turma de Julgamento em processos de minha relatoria, conforme a seguir:

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS.

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contém qualquer destaque das contribuições, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento. (...)” (Processo nº 16692.720056/2014-87; Acórdão nº 3201-007.886; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/02/2021)

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS.

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contém qualquer destaque das contribuições, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento. (...)” (Processo nº 16692.720057/2014-21; Acórdão nº 3201-007.887; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/02/2021)

Assim, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (§ 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), não há como se reverter a glosa com base no argumento de que os CST das notas fiscais de aquisição estavam incorretos e as operações foram tributadas.

Ademais, a própria Recorrente reconhece que outros fornecedores fizeram a adequada emissão dos pertinentes documentos fiscais, com o CST correto indicando tratar-se de insumo tributado.

No caso concreto, não se está diante de poucas notas fiscais, de créditos pleiteados de pequena monta, ou curto período de tempo em que o equívoco foi constatado, mas sim de valores significativos e período de apuração que compreende os meses de abril/2011 a dezembro/2012, período mais do que suficiente para que a Recorrente tivesse identificado o erro e solicitado as correções devidas aos seus fornecedores, evitando desta forma, a glosa efetivada



pela Fiscalização, ainda mais, repita-se, tendo a Recorrente outros fornecedores que emitiram adequadamente as notas fiscais, sendo tal fato de seu conhecimento.

Esta Turma de Julgamento possui precedentes no sentido de que não dão direito ao crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão, conforme precedentes a seguir colacionados:

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão. (...)” (Processo nº 10980.722973/2017-17; Acórdão nº 3201-006.152; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 20/11/2019)

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.” (Processo nº 10410.901489/2014-74; Acórdão nº 3201-006.043; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 23/10/2019)

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

(...)

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. (...)” (Processo nº 10166.721554/2010-95; Acórdão nº 3201-003.660; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 18/04/2018)

Nestes termos, voto por negar provimento ao tópico recursal.

## **(ii) Operações indevidamente enquadradas na Lei nº 10.925/2004**

Defende a Recorrente que as operações de aquisições de insumos foram indevidamente enquadradas na Lei nº 10.925/2004 (art. 1º incs. I e II), sendo que a finalidade das aquisições de produtos químicos, mais especificamente os denominados sulfato de amônio e

central BioCB (NCM 3102 2100 e NCM 3808 5029, respectivamente) foi o efetivo consumo no processo industrial da manufatura e curtimento de couro, não podendo assim referidos insumos serem qualificados como adubos, fertilizantes ou defensivos agrícolas, argumento este comprovado, ainda, pela quase totalidade de tributação das operações analisadas e que não se enquadra como agroindústria.

Improcedem os argumentos recursais, os produtos adquiridos, em conformidade com o contido no art. 1º da Lei 10.925/2004, tiveram reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno, independentemente da utilização dos adubos ou fertilizantes.

O benefício foi concedido ao produto, independentemente de seu uso final.

Ademais, deve ser considerado que a Recorrente na qualidade de curteira exerce atividade agroindustrial, sendo sabida a utilização dos produtos adquiridos e glosados em tal atividade.

Sobre os curtumes serem indústrias do setor agroindustrial transcrevo:

“No Brasil as agroindústrias são responsáveis por 5,9 % do Produto Interno Bruto (PIB), o que beneficia na transformação dos produtos e no processamento de matériaprima provenientes da agropecuária, promovendo dessa forma maior integração do meio rural com a economia de mercado (EMBRAPA, 2019)

Atualmente o Brasil conta com aproximadamente 300 curtumes espalhados pelo país, e alguns deles trabalham com algum tipo específico no segmento para atender a demanda e necessidades do mercado interno e externo, já que por sua vez nós também somos responsáveis por exportar cerca 1,8 bilhão de dólares em 80 países (CICB, 2019).

Como qualquer outra agroindústria, os curtumes necessitam de padrões em seus processos, até mesmo para que haja um padrão de qualidade na realização de seus processos para atender a demanda do mercado e, se manter no mesmo parâmetro de seus concorrentes que estão inseridos no ramo.” (IMPORTÂNCIA DA ELABORAÇÃO DO PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO NA AGROINDÚSTRIA DO COURO; MALAGODE, Nayara Silva e PIERRE, Fernanda Cristina, obtido em <http://www.jornacitec.fatecbt.edu.br/index.php/VIIIJTC/VIIIJTC/paper/viewFile/1924/2283>)

Do site <https://www.totvs.com/blog/gestao-agricola/o-que-e-agroindustria/> temos:

“A agroindústria pode ser denominada como uma fase onde produtos primários são transformados em subprodutos, que são voltados em sua grande maioria à produção de alimentos ao consumidor final. Isso se aplica a carnes, cereais e enlatados, laticínios, roupas, combustíveis e energias, etc.

(...)

A categoria chamada de não-alimentar diz respeito à transformação ou à reutilização de produtos em áreas que não servem para o consumo alimentício da população, mas, sim, para outras funções, como roupas, couro, sapatos e produção de energia — como o biodiesel e o etanol.”

Na peça recursal, a recorrente cita como exemplo o sulfato de amônio. Tal produto possui utilização na agroindústria, o que inclui a atividade de curteira exercida pela Recorrente.

A título ilustrativo, transcrevo uma das aplicações do sulfato de amônio na agroindústria, especificamente, no processo de curtimento de couro:

“Aplicação

O Sulfato de Amônio tem diversas aplicações na indústria, entre elas:

Curtume – No processo de remoção do limo do couro” (obtido em <https://www.trichem.com.br/produtos/fertilizantes/sulfato-de-amonio/>)

Assim, a tese de que tal produto não tem aplicação na agroindústria pelo fato de a Recorrente não exercer tal atividade é improcedente.

Correta a decisão recorrida no tópico, de acordo com o excerto adiante transcrito:

“Não deve ser acatado o argumento da recorrente.

O art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 veda o direito a crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins, conforme trecho abaixo, sem fazer qualquer ressalva com relação à finalidade que o bem depois de adquirido terá no processo produtivo da empresa adquirente.

*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.*

Na sistemática da não-cumulatividade, a apuração do crédito visa a desonerar a imposição tributária das etapas anteriores de produção, e no caso dos bens em questão não haveria motivo para creditamento, uma vez que não houve imposição de PIS ou Cofins na sua compra, conforme previsão do art. 1º, I e II, da Lei nº 10.925/2004. Essa é a regra contida no § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. As exceções deverão possuir previsão legal expressa.”

O CARF possui o seguinte posicionamento:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. (...)” (Processo nº 10880.940259/2012-22; Acórdão nº 3401-008.814; Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; sessão de 23/03/2021)

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão. (...)” (Processo nº 10880.944979/2013-48; Acórdão nº 3201-007.873; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/02/2021)

Assim, somado ao contido no item precedente no sentido de que não dão direito ao crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero, nada a prover no tema.

### **(iii) Fornecedores enquadrados no SIMPLES nacional**

A Recorrente argumenta que é indevida a glosa nas aquisições junto a fornecedores inscritos no Simples Nacional

Trata-se de inovação recursal.

A Recorrente não trouxe tal alegação em sede de Impugnação, tanto que sequer foi tratado pela decisão recorrida.

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, *verbis*.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Significa dizer que as matérias objeto do Auto de Infração que não foram contestadas por ocasião da Impugnação são consideradas como não impugnadas e, em virtude da preclusão consumativa, tornaram-se definitivas na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Assim, voto por não conhecer das razões recursais do tópico.

### **- Dos serviços utilizados como insumos – Fretes**

#### **(i) Serviços de frete relativos a mercadorias que foram objeto de glosa na lavratura do Auto de Infração (insumos adquiridos supostamente desonerados e de alíquota zero como se fossem destinados a agroindústria**

Como relatado, no tema, a pretensão recursal se refere a possibilidade de se creditar do valor das contribuições no frete gasto na aquisição de insumos, em suas palavras “supostamente desonerados” e de alíquota zero.

Já a decisão recorrida trilhou no sentido de a natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado, ou seja, a glosa de parte dos créditos apropriados, especificamente relacionado às despesas com frete na aquisição de insumos não tributados.

O tema não é novo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Assim, peço licença para adotar como razões decisórias os precedentes a seguir colacionados:

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

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

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITO A CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.” (Processo nº 10880.941614/2012-81; Acórdão nº 3402-007.056; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/10/2019)

Do voto vencedor transcrevo:

“Nesse tópico, a Fiscalização entendeu que deveria ser autorizado o crédito sobre os fretes na aquisição de insumo, por integrarem o custo de produção, mas não reconhece o crédito com valor integral já que o frete incidiu na aquisição de mercadorias sujeitas a sistemática do crédito presumido. Afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999, fazendo jus às mesmas alíquotas incidentes na mercadoria. Portanto, estando a mercadoria sujeita a alíquotas reduzidas do crédito presumido, o frete a ela vinculado geraria direito ao crédito com as mesmas alíquotas, excluindo os valores da base de cálculo do crédito integral, pois, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, de acordo com o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Transcreve-se o conteúdo desse dispositivo:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.**

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

**I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 8 0 NCM; (R L ° 96 200 )**

**II pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda g ; III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do

art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

**§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:**

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 15.16.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

**II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.** (negritos nossos)

Observa-se que o dispositivo transcrito não impede o creditamento integral em relação ao frete, mas tão somente trata do creditamento reduzido com relação aos bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no *caput* e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "*sobre o valor dos bens*" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela Fiscalização. Não se admitindo confundir, assim, as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

**Dessa forma, tratando-se de um serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, ou onerado com alíquotas reduzidas, as despesas com frete comprovadamente oneradas pelas contribuições e arcadas pela empresa devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos também essenciais ao processo produtivo em sua integralidade. (...)** (nosso grifo)

No mesmo sentido, foram os acórdãos nºs 3402-007.057 e 3402-007.058, proferidos em processos de interesse da Recorrente, também relatados pelo Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Ainda, é de trazer outros julgados proferidos sobre o tema:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/07/2005

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

Recurso Voluntário Provido.” (Processo nº 16349.000483/2010-21; Acórdão nº 3402-005.596; Relatora Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/09/2018)

Do voto condutor reproduzo:

“Contudo, ao contrário do que pretende a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, **APENAS**, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de ressarcimento:

(...)

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

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos, tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral de COFINS com fulcro no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

(...)

Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização e sendo esta a única matéria aventada no Recurso Voluntário, deve ser dado provimento ao recurso para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos."

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS SUJEITOS AO CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO INTEGRAL**

A operação de compra de produtos sujeitos à sistemática de cálculo dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, que não sofrem tributação pelo PIS e COFINS, é distinta e dissociável da relativa ao frete, integralmente tributável. Portanto, na primeira, há direito a créditos presumidos de PIS e COFINS, e, na segunda, ao crédito integral das contribuições.” (Processo nº 16349.000354/2010-33; Acórdão nº 3301-004.735; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; sessão de 19/06/2018)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2006

**CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITAS AO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NA LEI FEDERAL 10.925/2004.**

Para fins de apropriação dos créditos sobre o frete na aquisição de insumos, é irrelevante que os insumos objeto do transporte tenham sido adquiridos de pessoas físicas e que o adquirente tenha apropriado créditos de PIS/COFINS na modalidade prevista na Lei Federal 10.925/2004, em seu artigo 8º, de modo que o creditamento sobre o frete deve observar única e exclusivamente as demais regras previstas na Lei Federal 10.833/2003.” (Processo nº 16349.000357/2010-77; Acórdão nº 3401-005.281; Relator Conselheiro Tiago Guerra Machado; sessão de 27/08/2018)

No mesmo sentido são os Acórdãos a seguir ementados:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.” (Processo nº 10950.003052/2006-56; Acórdão nº 3403-001.938; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 19/03/2013)

Reproduzo excerto da manifestação do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

“A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):

(...)

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.”

Por fim, e não menos importante, precedente desta Turma, em composição diversa da atual, de relatoria do Conselheiro Hécio Lafetá Reis:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei. (...)” (Processo nº 10410.901489/2014-74; Acórdão nº 3201-006.043; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 23/10/2019)

Tal decisão se alinhou ao decidido no processo antes citado de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, de acordo com o seguinte trecho do voto:

“Já o Recorrente argumenta que “o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, § 2º, II, Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados” (e-fl. 890)

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do Recorrente, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3403-001.938, de 19/03/2013, ementado da seguinte forma:”



Em julgado contemporâneo esta Turma de Julgamento, reconheceu o direito ao crédito em tal matéria, de acordo com a decisão adiante elencada:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.” (Processo nº 12585.000531/2010-38; Acórdão nº 3201-008.120; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/03/2021)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, com o reconhecimento do direito ao crédito integral sobre os fretes na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, mas desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

**(ii) Serviços de frete relativos a mercadorias que não foram objeto de glosa na presente lavratura, e para os quais não há argumentos para glosa (em provável erro da lavratura)**

Tal argumento de defesa não foi trazido por ocasião da Impugnação interposta, tendo inovado a Recorrente em sede de Recurso Voluntário.

Assim, reporto-me ao contido neste voto na análise do item “Fornecedores enquadrados no SIMPLES nacional” para não conhecer do tema por preclusão.

**(iii) Serviços de frete em operações triangulares de industrialização por encomenda, nas quais a Recorrente figurou como prestadora de serviço de industrialização e arcou com o frete na remessa da mercadoria até o seu estabelecimento**

A decisão recorrida negou o direito ao crédito com o seguinte argumento:

“Com relação ao assunto, cabe mencionar a Solução de Consulta COSIT nº 631/2017, vinculante no âmbito da Receita Federal, com base no art. 9º da IN RFB nº 1396/2017, que, apesar de tratar de consulta feita por pessoa jurídica encomendante, o que não se aplica a recorrente, faz a seguinte ressalva que merece destaque:

*9. Importante salientar que essa operação tem a mesma natureza daquela realizada por conta própria, desde que, não haja faturamento por ocasião da transferência da MP, do PI e do ME da consulente. Nesse caso deve existir apenas o pagamento pela petionária (encomendante) relativo à prestação do serviço proveniente da industrialização de terceiros. Vale dizer, necessariamente, que a transferência da MP, do PI e do ME em foco não deve propiciar créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins ao terceiro industrializador. Esse tão somente deve efetuar um serviço, integrante do custo de produção da interessada.*

*10. No que se refere ao retorno da MP, do PI e do ME beneficiado/industrializado, deve-se ter em conta que o valor da devolução efetuada pela indústria executora da encomenda não é faturado contra a encomendante, haja vista configurar apenas uma mera devolução de MP, do PI e do ME beneficiado/industrializado. Não há custos a serem apropriados pela encomendante, além dos decorrentes dos serviços de beneficiamento/industrialização contratados.*

*11. Isso significa que a consulente não pode descontar créditos em relação aos valores das devoluções dessas mercadorias, até porque os créditos já foram apropriados em decorrência da aquisição original. Raciocínio diferente se faz em relação aos valores dos serviços pagos, pois esses podem ser considerados insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, gerando, por conseguinte, créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (grifou-se)*

De acordo com a referida Solução de Consulta, a pessoa jurídica encomendante poderá apurar crédito de PIS e Cofins em relação ao valor pago pela prestação de serviços de industrialização por encomenda com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003. No entanto, nem a encomendante, nem a executora da encomenda podem apurar crédito de PIS e Cofins sobre as despesas de transferência de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagens entre seus estabelecimentos.

Com base no exposto, pode-se concluir que, se a remessa da própria matéria prima para estabelecimento da mesma empresa não pode gerar crédito de PIS e Cofins, tampouco pode gerar crédito as despesas com o frete da matéria prima entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.”

Assim, a decisão recorrida firmou a compreensão de que a remessa da própria matéria prima para estabelecimento da mesma empresa não pode gerar crédito de PIS e Cofins, tampouco pode gerar crédito as despesas com o frete da matéria prima entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica

A decisão recorrida merece reforma no tema. O transporte de matéria prima (insumo) de um estabelecimento para outro da Recorrente gera o direito ao crédito, mesmo em operações de simples remessa ou em industrialização por encomenda.

Tem razão a Recorrente quando consigna que por ser a responsável pelo transporte da mercadoria até o seu estabelecimento para a realização dos serviços de industrialização, o frete é parte de seu processo produtivo, sendo absolutamente necessário para que viabilize a sua prestação de serviço.

O CARF já se posicionou sobre a possibilidade do crédito nos gastos incorridos com frete na industrialização por encomenda e na transferência de matéria prima:

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

Período de apuração: 01/06/2014 a 30/09/2014

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, frete de retorno de mercadoria sob industrialização por encomenda e despesas com ativo imobilizado creditadas extemporaneamente.” (Processo nº 11080.928604/2016-61; Acórdão nº 3401-007.378; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 17/02/2020)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa. (...)” (Processo nº 10120.905154/2013-18; Acórdão nº 3401-006.124; Relator Conselheiro Tiago Guerra Machado; sessão de 23/04/2019)

Diante do exposto, é de se dar provimento na matéria para reconhecer o direito ao crédito sobre o frete nas transferências de matéria prima entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica nas operações de industrialização por encomenda.

#### **(iv) Transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa**

A decisão recorrida perfilhou o entendimento de que o transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa (matéria prima, produtos acabados, produtos em elaboração ou materiais de embalagens) não geram direito a crédito de PIS e Cofins na sistemática não-cumulativa visto não se enquadrarem nas hipóteses previstas no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 – inciso I (bens adquiridos para revenda) inciso II (despesa com frete de um bem ou serviço utilizado como insumo), e inciso IX, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor).

Por sua vez, a Recorrente defende que os produtos transportados se tratam de insumos (produtos químicos) utilizados no processo produtivo e que o custo do transporte destes produtos deve ser incorporado ao custo do produto e deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Nesta matéria, tem razão a Recorrente.

Em relação aos fretes na transferência de insumos entre estabelecimentos comungo o entendimento retratado nas decisões a seguir:

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

Ano-calendário: 2009

CRÉDITOS EXPORTAÇÃO. FRETE INTERNO. CUSTO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O frete incorrido na aquisição dos insumos, bem como na transferência de insumos ou mesmo produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo nº 12585.720234/2011-93; Acórdão nº 3301-008.737; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 22/09/2020)

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

(...)

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE

DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

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.

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito aos créditos da não-cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito. Inteligência do REsp 1.221.170/PR. (...) (Processo nº 16692.729270/2015-80; Acórdão nº 3301-008.484; Relator Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira; sessão de 25/08/2020)

Desta Turma de Julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

CRÉDITOS. FRETE INTERNO. CUSTO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O frete incorrido na aquisição dos insumos, bem como na transferência de insumos ou mesmo produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

CRÉDITOS. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo. (...)” (Processo nº 10880.944988/2013-39; Acórdão nº 3201-007.885; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/02/2021)

Assim, voto por dar provimento ao tópico para reconhecer o direito ao crédito em relação aos gastos incorridos com serviços de fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos da empresa.

#### **- Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65%**

A Recorrente afirma que tem direito aos créditos nas operações de devolução e diz que as operações realizadas foram tributadas. Mais uma vez, nada a deferir no tema, pois a defesa não ataca a decisão recorrida com a profundidade devida, motivo pelo qual adoto os fundamentos consignados na decisão de piso, como razões de decidir. Reproduzo o texto pertinente à matéria:

De acordo com a Informação Fiscal, após a análise das planilhas e documentos apresentados, bem como das notas fiscais baixadas nos sistemas da RFB, foram glosados itens sobre os quais não houve tributação na entrada da devolução e, portanto, não geram direito a crédito de PIS e Cofins, conforme determinam as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O inciso VIII e o § 18 do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 assim determinam:

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

*(...)*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*§ 18. No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

A recorrente defende que os itens objeto de devolução eram efetivamente passíveis de tributação quando de sua entrada, não se enquadrando em nenhuma hipótese de afastamento de incidência legalmente prevista.

Conforme planilha “Motivo das Glosas – Devolução Vendas” (fl. 1.908 do dossiê eletrônico nº 10010.021904/0815-01) cinco notas fiscais foram glosadas por ausência de tributação na entrada, conforme se verifica, por exemplo, na nota fiscal nº 6118 - CST 8 (sem incidência) e nota fiscal nº 740 – CST 7 (isenta).

Sendo assim, reitera-se o já exposto neste Acórdão no item “Bens utilizados como insumo”. Na fase litigiosa do processo administrativo fiscal, não basta que o sujeito passivo alegue fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de lançar do Fisco, além de alegá-los, é preciso comprová-los efetivamente, conforme determina o art. 373 do CPC. Assim, é ônus da interessada juntar aos autos os elementos de prova que possuir sob pena de tornar seus argumentos desprovidos de fundamentos ou razões de direito.

Adicionalmente, o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972 determina que a impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar. Mais especificamente, o art. 16, inciso III, deste mesmo diploma legal, estabelece que a impugnação deverá mencionar, além dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta, as razões e provas que possuir.

Assim, é de se negar provimento no tópico recursal.

### **- Importações**

A decisão recorrida com acerto pontuou a matéria:

“Com relação à glosa, a interessada argumenta que realizou as importações de produtos químicos utilizados como insumo conforme informações prestadas ao Fisco e reafirma os argumentos do item “Bens utilizados como insumos” de que os produtos importados não são utilizados como adubos e fertilizantes, e sim no curtimento de peles e couros.

Conforme Informação Fiscal e planilha “Motivo das glosas – Insumos Importação”, os valores foram glosados por se tratarem de item sem tributação na importação e itens reduzidos à alíquota zero com base nos incisos I e II do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Conforme já exposto neste Acórdão, no item “Bens utilizados como insumos”, na sistemática da não-cumulatividade, a apuração do crédito visa a desonerar a imposição tributária das etapas anteriores de produção, e no caso dos bens em questão não haveria motivo para creditamento, uma vez que não houve imposição de PIS ou Cofins na sua importação conforme previsão da Lei nº 10.925/2004.

Adicionalmente, a vedação expressa nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 ao direito a crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins não faz qualquer ressalva com relação à finalidade que o bem depois de adquirido terá no processo produtivo da empresa adquirente. Sendo assim, conclui-se por manter a glosa.”

Para evitar o enfado, na matéria, faço remissão às considerações já feitas neste voto no item que tratou não fazer jus a Recorrente aos créditos de operações de aquisição de insumos desoneradas.

**- Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, conhecer em parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reconhecer o direito (i) ao crédito integral sobre o fretes na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País; (ii) ao crédito sobre o frete nas transferências de matéria prima entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica nas operações de industrialização por encomenda e (iii) ao crédito em relação aos gastos incorridos com serviços de fretes na transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade