



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.904476/2013-05
ACÓRDÃO	3201-013.312 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. DISTINÇÃO ENTRE DESPESAS OPERACIONAIS E ADMINISTRATIVAS.

As despesas com manutenção de veículos pesados diretamente utilizados no transporte da matéria-prima integram a atividade produtiva e geram direito ao crédito. Gastos com veículos leves destinados a atividades administrativas não são passíveis de creditamento.

MATERIAIS DE LIMPEZA. ÔNUS DA PROVA.

Mantém-se a glosa quando a documentação apresentada não comprova a natureza dos dispêndios nem sua vinculação à atividade produtiva.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INSUMOS NÃO ONERADOS. CREDITAMENTO.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre despesas de frete na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições, desde que os

serviços tenham sido tributados e registrados de forma autônoma, nos termos da Súmula CARF nº 188.

COMISSÕES DE COMPRA. CRÉDITOS.

Despesas relativas às comissões pagas a intermediários na compra e venda não configuram insumos, por não se aplicarem na produção. Trata-se de dispêndios vinculados a etapas comerciais da atividade, prospecção e intermediação com fornecedores e clientes, e não atendem aos critérios de essencialidade e relevância, não gerando direito a crédito.

ANÁLISE DE SOLO E LABORATÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não se admite o creditamento quando o contribuinte não comprova a natureza dos serviços contratados nem sua vinculação com exigências legais ou com a atividade produtiva.

ENERGIA ELÉTRICA. CONTRIBUIÇÃO PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E DEMANDA CONTRATADA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Somente a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica gera direito ao crédito, excluindo-se da base de cálculo a COSIP/CIP, multas e despesas com demanda contratada, nos termos da Súmula CARF nº 224.

ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO NA ATIVIDADE EMPRESARIAL.

A mera comprovação da existência da despesa de locação não é suficiente para o reconhecimento do crédito, sendo necessária a demonstração de que o imóvel é utilizado nas atividades da empresa.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou passageiros não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, nos termos da Súmula CARF nº 190.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa não geram créditos das contribuições, conforme Súmula CARF nº 217.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS BENS.

Mantém-se a glosa quando a documentação apresentada não permite identificar os bens arrendados nem demonstrar sua utilização no processo produtivo.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM A PRODUÇÃO.

Não geram créditos os encargos de depreciação de bens cuja utilização na produção ou prestação de serviços não tenha sido comprovada pelo contribuinte.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RECEITAS NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Somente geram créditos as devoluções de vendas cujas receitas originais tenham sido tributadas pelas contribuições, não sendo admitido o creditamento em relação a operações realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

SEGURO E MONITORAMENTO DE CARGAS. DESPESAS PÓS-PRODUÇÃO.

As despesas com seguro e monitoramento de cargas realizadas por empresa que não exerce atividade de transporte não se caracterizam como insumos e não geram direito ao crédito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos decorrentes de aquisições tributadas junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País em relação ao seguinte: (i.1) manutenção dos veículos pesados utilizados no transporte do gado, (i.2) frete nas operações de aquisição de gado bovino e (i.3) despesas com descargas; e, (ii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos em relação a (ii.1) comissões sobre compras e (ii.2) aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, vencido nesses itens o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (Relator), que revertia tais glosas.

Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e reconheceu parcialmente o direito creditório.

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-se do Despacho Decisório nº 707/2016 – DRF/CBA, que apreciou o Pedido de Ressarcimento – PER formulado pela Contribuinte, solicitando reconhecimento de supostos créditos de COFINS Não-cumulativa – Exportação - 4º Trimestre de 2009, fls. 4912/4942.

A decisão informa que o pedido sub examine recebeu tratamento prioritário em virtude de determinação superior para revisão de ofício de análise/decisão anteriormente proferida.

A fiscalização emitiu várias intimações solicitando à Contribuinte informações e documentos comprobatórios acerca do pretendo direito creditório. Anota que as verificações relativas ao direito creditório pleiteado foram realizadas e registradas no âmbito do Dossiê n 10010. 021779/0216-25, conforme Informação Fiscal SEORT/DRF-Cuiabá/MT nº 88/2016, que integra a presente decisão. Foram analisados os créditos pretendidos nos seguintes PER:

A respeito da apuração e utilização de créditos de PIS/Cofins, a autoridade fiscal esclarece que a cobrança não-cumulativa do PIS/Cofins está disciplinada pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Registrou-se, ainda, que na verificação dos créditos pleiteados foram utilizadas informações contábeis já disponibilizadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

ANÁLISE DOS CRÉDITOS PLEITEADOS

O Auditor-Fiscal competente para o feito destacou que a apreciação dos créditos considerou as informações contábeis disponibilizadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, bem como os itens apontados como geradores de crédito nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON.

A Autoridade Fiscal indicou em planilhas, de forma individualizada, os valores aceitos, as divergências, as glosas e os ajustes na apuração do crédito pretendido, tudo demonstrado em planilhas elaboradas para cada rubrica do crédito pretendido. As folhas das planilhas estão indicadas no corpo do Despacho Decisório e da Informação Fiscal, bem como os fundamentos e a base legal utilizados na análise do pleito.

Os itens a seguir espelham a síntese da análise levada a efeito pela Autoridade Fiscal da DRF-CBA-MT.

Bens para Revenda

Glosa: produtos classificados nos códigos NCM 02.01 – Carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas e 02.02 – Carnes de animais da espécie bovina, congeladas (adquiridas com suspensão das contribuições), mercadorias adquiridas para revenda devolvidas e itens adquiridos para revenda que não sofreram tributação pelo PIS/Cofins.

Bens Utilizados como Insumos

Glosa: (i) combustíveis e lubrificantes (óleo diesel, gasolina, álcool e lubrificantes) adquiridos sem tributação ou com alíquota zero, (ii) Manutenção de Veículos e Materiais de Limpeza, Serviços de Frete nas operações de compra de gado bovino e outros itens de menor relevância (Medicamentos, Materiais de Consumo de Refeitório e Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual – EPI), por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de produtos.

Os itens de Materiais de Embalagens e Partes e Peças de Reposição de Máquinas e Equipamentos tiveram os respectivos valores aceitos, com base nas descrições do processo produtivo apresentadas pelo contribuinte, exceto os itens que não sofreram tributação na entrada.

Serviços Utilizados como Insumo

Não foram consideradas na análise as cópias de notas fiscais de Serviços de Segurança, Serviços Médico-hospitalares e Comissões sobre Vendas, uma vez que não relacionadas nas planilhas de apuração do crédito pleiteado.

A glosa compreende desembolso com Análise de Solo/Laboratório, Comissão sobre Compras e Despesas com Descargas, por não ser indissociável do processo produtivo (análise de solo/laboratório) e serem realizados antes do início do processo produtivo e incorporados ao custo de aquisição do insumo gado (comissão e descarga nas compras), que foi adquirido com suspensão das

contribuições do PIS/Cofins (artigo 32, inciso I da Lei nº 12.058/2009), não possibilitando a apuração de créditos básicos, conforme previsto do § 2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor

A glosa compreende valores não comprovados e itens estranhos ao valor da energia consumida constantes das faturas, tais como demanda contratada, CIP, juros e multas.

Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica

Os dados apresentados foram insuficientes para comprovar a locação e a utilização dos supostos bens locados nas atividades da empresa.

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

A glosa foi promovida por falta de cópias dos contratos de locação, ausência de previsão legal para a tomada de crédito sobre serviços de informática e de locação veículos.

Foi deferido o crédito em relação à locação de esmerilhadeira, cujos gastos foram comprovados, mediante apresentação de notas fiscais.

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Glosa: (i) fatal de comprovação, (ii) frete/transferências internas estranhos às operações de operações de venda e (iii) fretes e outros gastos informados nas planilhas sem documentação comprobatória (CTRC, NF etc), assim como os casos em que o transportador era o próprio contribuinte.

Contraprestações de Operações de Arrendamento Mercantil

Glosa promovida por insuficiência de comprovação do direito creditório.

A documentação apresentada não permitiu a identificação dos bens objeto de arrendamento.

Fundamento legal: artigo 170 do CTN e artigo 76 da IN RFB nº 1.300/2012.

Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Glosa: encargos de depreciação relativos às rubricas “Móveis e Utensílios”, “Computadores e Periféricos”, “Software e Acessórios”, “Aeronave”, “Veículos e Acessórios” e “Veículos Pesados e Acessórios”, por caracterizar desembolso não relacionado a máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

A fiscalização, de acordo com a Lei nº 11.196/2005, diante do processo produtivo descrito, aceitou apenas os valores de encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda.

Devolução de Vendas Tributadas

Glosa: devolução de produtos vendidos com suspensão/sem tributação das contribuições para o PIS/Cofins (artigo 32, II, c/c artigo 47, da Lei nº 12.058/2009), conforme relação demonstrada em planilha elaborada pela fiscalização.

A autoridade fiscal destacou que a Manifestante efetuou indevidamente o rateio proporcional dos valores nas fichas dos DACTON de novembro e dezembro de 2009, distribuindo-os entre as receitas vinculadas a operações Tributadas no Mercado Interno, Não tributadas no Mercado Interno e de Exportação.

A Informação Fiscal esclarece que os créditos calculados em relação a Devoluções de Vendas Tributadas, por sua própria natureza, vinculam exclusivamente a receitas de mercado interno tributadas, já que a tributação na saída (venda) é condição para a admissibilidade do desconto quando da devolução da venda, por isso, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou compensação por ausência de previsão legal.

Outras Operações com Direito a Crédito

Foram indevidamente incluídos como operações geradoras de créditos gastos com serviços de representações comerciais, seguros de veículos, pesquisas de mercado e de opinião, serviços de contabilidade, serviços de consultoria e assessoria, comissões sobre vendas, gastos com manutenção predial e de veículos e outras despesas de caráter geral, que não se enquadram no conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos, nem estão arroladas entre as demais hipóteses legais de apuração de créditos, previstas de forma exaustiva no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e 3º da Lei nº 10.833/2003.

RESULTADO DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS

Encerrada a análise dos itens em relação aos quais a Contribuinte pleiteou créditos, a fiscalização demonstrou os valores aceitos, as glosas, a base de cálculo ajustada e os percentuais para o rateio entre as Receitas Tributadas no Mercado Interno, as Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e as Receitas de Exportação.

Na conclusão da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT, a fiscalização anota que, dos créditos apurados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, são passíveis de ressarcimento somente aqueles vinculados à receita de exportação, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e à receita não tributada no mercado interno, consoante o disposto no artigo 17, caput, da Lei nº 11.033/2004, c/c artigo 16 da Lei nº 11.116/2005.

Logo, do crédito pretendido, a autoridade fiscal da DRF/CBA, por meio do Despacho Decisório em apreço, deferiu parcialmente o crédito de R\$ 251.225,92. Em consequência, foi homologada parcialmente a Declaração de Compensação nº 31138.87542.060613.1.7.09-1876 e não homologadas as Declarações de Compensação nºs 33549.25282.060613.1.7.09-3472, 38974.40598.060613.1.7.09-9521, 32004.16910.060613.1.7.09-5111, 10011.56924.060613.1.7.09-4093,

42611.40713.060613.1.7.09-8087, 27704.76189.060613.1.7.09-2293,
04395.92743.060613.1.7.09-1948, 35967.76545.060613.1.7.09-8699,
42929.78245.060613.1.7.09-9010 e 00031.98444.060613.1.7.09-4670.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade às fls. 4960/5019.

Inicialmente, a Manifestante faz referência ao objeto social que explora e menciona que, valendo-se da faculdade trazida pelo artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e pelo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dentro do sistema da não cumulatividade de PIS/Cofins, transmitiu Pedido de Ressarcimento – PER a fim de ver reconhecido o seu direito de crédito.

DO DIREITO

Bens Utilizados como Insumo

Reporta-se às glosas parciais dos créditos de PIS/Cofins relativos a “Bens Utilizados como Insumos”. Transcreve alguns itens da Informação Fiscal Seort/DRFCuiabá/MT para, em seguida, discordar da interpretação da autoridade fiscal.

Assevera que o artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelece que o contribuinte pode descontar créditos de PIS/Cofins sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Argumenta que o conceito de insumo sempre gerou discussões desde a criação do IPI, primeiro tributo brasileiro a adotar a técnica de tributação não-cumulativa. A mesma técnica foi adotada posteriormente na criação do ICMS em 1968. Por essa razão, o desenvolvimento da doutrina e jurisprudência sobre a não-cumulatividade sempre teve por norte a sua aplicação em relação ao processo de produção de bens em operações plurifásicas.

Alega que a jurisprudência nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e pelos tribunais, bem como a doutrina, tem posições favoráveis à possibilidade de apropriação de créditos sobre “todo custo necessário, usual e normal da atividade da empresa”.

A interpretação restritiva sobre a apropriação dos créditos não-cumulativos de PIS e de Cofins que a Autoridade Fiscal vem adotando em seus despachos decisórios é demasiadamente falha se considerarmos a atual jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Emenda as seguintes conclusões sobre a controvérsia:

a) O conceito técnico de insumos, na sua mais ampla acepção, pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva a sua atividade;

b) O conceito de insumos em face da legislação do IPI e do ICMS, dada a materialidade desses tributos, apenas parcialmente se assemelha ao conceito de insumos em face do PIS e da Cofins que, dada a específica materialidade desses tributos, possui um elastério muito maior;

c) O conceito de insumos em face do PIS/PASEP e da Cofins está conectado à idéia de consumo de determinado bem ou serviço utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço;

d) Incluem-se no conceito de "insumo", gerando direito ao crédito do PIS/PASEP e da Cofins, além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que compõem o produto final, também outros bens que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação ("produtos intermediários");

e) O conceito de insumos em face do PIS/PASEP e da Cofins, dada a materialidade desses tributos, que incide sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, em sua acepção mais ampla, pode ainda ser tido como relativo a consumo em todos os fatores de produção, vale dizer, não apenas o consumo relativo à produção ou execução de bens, "strictu sensu", mas também como compreensível (consumo) dos demais fatores necessários à obtenção de receitas. Contudo, não pode ser demasiadamente alargado para considerar todos os gastos na geração de créditos, equiparando-se integralmente à legislação do IRPJ.

A Manifestante diz que o documento relativo à descrição do processo produtivo apresentado, além de detalhar suas atividades e materiais empregados, supera as dúvidas relativas à identificação dos referidos insumos no processo produtivo.

Defende a reversão da glosa dos gastos com medicamentos e uniformes e equipamentos de proteção individual – EPI. Justifica que, em função das condições sanitárias exigidas, deve preservar a saúde dos funcionários alocados no processo produtivo para evitar doenças e contaminação do alimento. Da mesma forma, em decorrência dos regramentos da Autoridade Sanitária e dos acordos firmados com os Sindicatos de sua categoria, os itens de segurança e proteção são necessários nas atividades agroindustriais.

Protesta ainda pela inclusão do dispêndio a título de manutenção de veículos na base de cálculo do crédito, sob o argumento de que nas atividades de compra, abate e desossa, a aquisição do gado exerce um papel fundamental, por isso possuía uma equipe própria, dispondo de veículos leves para visitas em fazendas e confinamentos, além de veículos pesados para transporte do gado. Em 2009 e 2010 contava com uma frota própria de 44 caminhões boiadeiros que realizavam mais de 40% do transporte do gado.

Ressalta a necessidade do estrito cumprimento das regras prescritas na Norma Regulamentadora do MTE R-6 – SEGURANÇA E SAÚDE NO TRABALHO EM EMPRESAS DE ABATE E PROCESSAMENTO DE CARNES E DERIVADOS. Por isso,

protesta pelo crédito decorrente de gastos com materiais de limpeza, vapor para higienização e embalagem, além de outros, pois o ambiente de produção deve estar permanentemente limpo para evitar contaminações durante o abate do gado – a primeira grande transformação no seu processo produtivo.

Afirma que as despesas com serviços de transporte foram adquiridas de pessoas jurídicas e compõe o custo de aquisição dos bens adquiridos. Assim, como estas despesas foram suportadas pela Manifestante, o valor glosado deve ser revertido para compor a base de cálculo do crédito.

Os gastos relativos a óleo diesel, gasolina e álcool foram realizados com o transporte do gado para abate. Observa que o óleo diesel também é insumo utilizado para o funcionamento dos geradores de energia em horário de pico. Esses geradores ajudam no funcionamento da sala dos compressores de amônia e demais equipamentos para geração de “frio” (torre de resfriamento que tem água tratada com anticorrosivo) fornecido a diversos setores produtivos da operação.

A Autoridade Fiscal argumentou que os combustíveis e lubrificantes foram adquiridos de comerciantes varejistas, cuja tributação na venda se dá alíquota zero. Pontua que não há revenda do combustível, pois não tem em seu objeto social o comércio atacadista ou varejista de combustível.

Serviços Utilizados como Insumo

A Manifestante rechaça a interpretação do conceito de insumo trazido pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 utilizado para promover a glosas dos gastos anotados neste item. Entende que referidas despesas devem ser totalmente incorporadas como insumo nas atividades produtivas da Manifestante.

Ressalta que o Brasil é um grande exportador e, por isso, está sujeito a uma série de regras exigidas pelos países importadores. Aliado a isso alega que o gasto com serviços relacionados à “análise do solo/laboratório” está intrinsecamente ligado às suas operações de exportação visando o cumprimento de requisitos impostos pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, além de outros regramentos expedidos por outros órgãos. Acrescenta que há, inclusive, necessidade de controle do solo em que o gado foi criado, analisados através de amostras, para certificação do produto.

As atividades de produção desenvolvidas exigem negociação com produtores rurais e pequenos empreendedores, por isso, é necessário conceder benefícios financeiros aos seus representantes e parceiros comerciais para adquirir o gado que servirá de abate, desossa e produto final, no menor tempo possível e com boas condições de saúde. Estes gastos, relativos à comissão de compras, são indispensáveis para as atividades de produção da Contribuinte.

A defesa contesta posição do Fisco ao glosar as despesas de comissão de compras por não caracterizarem insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, tendo em vista que as despesas de armazenamento e fretes

sobre vendas, que não podem ser enquadradas na rubrica de insumos, geram direito ao crédito em exame, por disposição expressa das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03.

Discorre sobre os gastos glosados (comissão de despesas com descarga) para, em seguida, argumentar que há dissociação entre o serviço prestado e a aquisição do gado com suspensão, enquanto o vendedor do gado não paga o PIS e a Cofins sobre a receita de venda, o prestador dos serviços recolhe normalmente as contribuições.

Aplicando a analogia, “se os prestadores de serviços de transporte são tributados pelo PIS e pela Cofins e dão direito ao crédito mesmo se o insumo (gado) não for tributado pelo vendedor, o mesmo se aplica para os serviços objeto da glosa”.

Em relação aos gastos como movimentação de cargas, embora o valor glosado seja referente à descarga de mercadoria adquirida, a defesa aduz que alguns clientes exigem que a vendedora (Manifestante) faça e entrega do produto com a descarga, e por isso é contratado e (suportado pela Manifestante) um serviço de frete com descarga para esses clientes.

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor

Considerando a questão documental, a Manifestante apresenta as faturas faltantes para reversão da glosa. (doc.04).

Argumenta que os valores faturados a título de demanda contratada, juros, multas e CIP não deixam de constituir despesa necessária para as operações da Manifestante, pois caso deixe de recolher a referida contribuição muito provavelmente terá restrições na utilização da energia elétrica. A Solução de Consulta nº 68/2013 e Acórdão CARF nº 3401-003.096 expressam a mesma interpretação.

Discorda da glosa integral da despesa.

Despesas de Aluguéis de Prédios locados de Pessoa Jurídica

A Manifestante apresenta os contratos de locação e seus respectivos aditivos (doc. 05), cujo locador é a empresa Frigoletti – Armazéns Gerais, para demonstração de que referido bem é utilizado em suas atividades produtivas. Apresenta, ainda, outros documentos (doc. 06), como o Alvará de Funcionamento, cadastro fiscal do SINTEGRA da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e taxa de fiscalização para licença de localização, todos em nome da Manifestante, que reforçam a condição de que é utilizado nas atividades da empresa.

Logo, comprovada a veracidade do crédito apropriado sobre tais gastos, a glosa não pode ser mantida.

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

A glosa foi promovida sob o argumento de não comprovação documental e porque parte dos gastos refere-se a serviços diversos, não compatíveis com a rubrica, o que por si só exclui o direito à apropriação do crédito.

Em relação às notas fiscais apresentadas, assiste razão à Manifestante em utilizar os créditos de PIS e Cofins, conforme disposto no inciso IV, artigo 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pontua que as instruções de preenchimento da extinta DACON (fichas 06A e 16A), acompanhadas pelo CARF, conferem direito à apropriação dos créditos não cumulativos de PIS e Cofins sobre o valor do custo ou despesa relacionada com aluguéis de máquinas e equipamentos e de imóveis utilizados nas atividades da empresa, inclusive atividades administrativas, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país.

As despesas com locações de veículos devem ser consideradas para efeito de geração dos créditos de PIS e de Cofins.

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

A Autoridade Fiscal identificou materialmente que os gastos são referentes a fretes entre estabelecimentos da Manifestante. Sua operação de abate do gado e desossa e produção de miúdos pode ser realizada em diferentes estabelecimentos, por questões logísticas e de custos envolvidos. O transporte realizado entre os estabelecimentos é de insumos envolvidos diretamente no processo produtivo.

Aduz que o inciso IX do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao destacar a observância dos incisos I e II deste artigo para sua aplicação – que se referem, respectivamente, aos bens adquiridos para revenda e insumos utilizados no processo produtivo e prestação de serviços – objetiva atribuir à natureza jurídica do crédito sobre fretes a natureza do crédito de insumo.

É evidente a possibilidade de creditamento dos gastos com frete de insumos (matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e demais bens aplicados no processo produtivo) entre estabelecimentos, que estejam em fase de industrialização, pois compõe o custo de produção para fins de apuração do crédito do PIS e da Cofins.

Assim, a glosa deve ser afastada.

Contraprestações de Operações de Arrendamento Mercantil

A Manifestante verificou-se que a contabilização, por descuido, ocorria em conta contábil que não a de arrendamento, motivo pelo qual não conseguiu apresentar documentos suficientes à Autoridade Fiscal.

Afirma que o arrendamento tem como objeto uma unidade frigorífica da empresa Urupa Ind. Com. de Alimentos Ltda, que é intrinsecamente utilizada nas atividades inerentes ao processo produtivo (doc. 07).

Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado

A Autoridade Fiscal houve por bem glosar parcialmente os créditos apropriados sobre os gastos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, afirmando que foram aceitos apenas os valores de encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda, sendo glosadas as rubricas “Móveis e Utensílios”, “Computadores e Periféricos”, “Software e Acessórios”, “Aeronave”, “Veículos e Acessórios” e “Veículos Pesados e Acessórios”.

A Manifestante discorda de parte considerável da glosa dos itens mencionados no parágrafo anterior, face ao princípio da verdade material, pois os ativos são utilizados no processo de produção, fato que é possível confirmar pela contabilização desses itens no centro de custo das atividades produtivas. Acredita que a documentação produzida pela Recorrente não foi “analisada profundamente para constatação de sua utilização no processo produtivo”, tais como “as planilhas acostadas aos autos da Fiscalização dão a prova de veracidade necessária para apropriação do crédito, pois são documentos de caráter oficial”.

Apresenta o doc. 07 para constatação dos valores contabilizados como ativo imobilizado decorrente de computadores alocados no centro de custo “1068-Gerencia Industrial”, uma vez que se referem aos computadores e periféricos que são utilizados no processo produtivo (controle de máquinas e equipamentos utilizados na produção).

Devolução de Vendas Tributadas

Relativamente à glosa de devolução de vendas, a defesa discorda do entendimento do Auditor-Fiscal, que acabou por desvirtuar a aplicação do rateio proporcional previsto nos artigos 3º, §8º e 6º, §3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O CARF homologa o entendimento de que método do rateio proporcional é aplicado somente quando parte da receita é cumulativa e a outra parte é não cumulativa.

Assim, protesta pelo reconhecimento do direito creditório na forma do rateio proporcional realizado, pois, ao contrário da interpretação da fiscalização, são créditos passíveis de ressarcimento.

Outras Operações com Direito a Crédito

A maior parte destes gastos glosados integralmente recai sobre seguros e monitoramento de cargas (doc. 08). Logo, por possuir frota própria e realizar vendas interestaduais, necessita garantir que seus produtos chegarão aos seus clientes. Esses gastos estão intrinsecamente ligados à atividade da empresa e são considerados insumos, no sentido de gerar crédito de PIS/Cofins, o que configura hipótese de creditamento.

O CARF segue esse entendimento.

PEDIDO

REQUER o acolhimento da defesa para reforma do Despacho Decisório e o reconhecimento total do crédito declarado no Pedido de Ressarcimento – PER

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão nº 03-90.251 - 4ª Turma da DRJ/BSB que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos 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. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, 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 ou por imposição legal.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

A restituição só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo e somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O sujeito passivo é o responsável pela produção de provas acerca do direito creditório pretendido. A escrituração contábil/fiscal, além de alinhada às declarações e demonstrativos apresentados a Receita Federal, deve ser fundamentada e lastreada em documentos hábeis e idôneos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judicial, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

(...)

CÁLCULO DO CRÉDITO PLEITEADO

O crédito calculado será ajustado para considerar a reversão das glosas a título de Energia Elétrica Consumida, Despesas de Aluguéis de Prédios e Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos (serviços de munk), conforme a seguir::

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Do mérito

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX

Lei nº 10.637/2002

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário.

BENS PARA REVENDA e BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Para uma análise mais detalhada serão separados em alguns temas tratados no acórdão recorrido e no Recurso voluntário.

-Bens não sujeitos ao pagamento de PIS/COFINS

Nesse ponto tiveram diversos itens glosados como:

- Produtos classificados nos códigos NCM 02.01 – Carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas e 02.02 – Carnes de animais da espécie bovina, congeladas comercializados com suspensão das contribuições para o PIS/Cofins;
- Combustíveis e lubrificantes (óleo diesel, gasolina e álcool) adquiridos sem tributação ou com alíquota zero; e
- Materiais de Embalagens e Partes e Peças de Reposição de Máquinas e Equipamentos tiveram os respectivos valores aceitos, com base nas descrições do processo produtivo apresentadas pelo contribuinte, exceto os itens que não sofreram tributação na entrada.

Em relação aos insumos com suspensão e dentro da sistemática da monofasia não tenho nenhuma alteração o quanto decidido pela decisão *a quo*, pois são itens que estão fora da sistemática da não cumulatividade.

Uma especificação dentro do item é o óleo diesel utilizado em geradores, que o acórdão recorrido manteve devido a falta de quantificação e identificação desses gastos, e no Recurso Voluntário é somente mencionado que o produto “OLEO DIESEL B S1800” é específico e, portanto, demonstrado nas planilhas presentes no processo administrativo

De fato, tal diesel é uma variedade específica para geradores de energia, atestando a alegação do recorrente. Não há como se pensar na possibilidade de a atividade econômica explorada pelo recorrente possa deixar de estar munida de geradores, dada a perecibilidade da carne e demais alimentos com os quais trabalha.

Em relação a discussão sobre o possível creditamento de insumo com alíquota zero com saídas tributadas o acórdão recorrido apresenta o seguinte argumento:

Nota-se que a norma legal veda o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e Cofins, bem como no caso de isenção quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados.

Essa vedação atinge, indistintamente, os insumos não tributados e os sujeitos à alíquota zero e, parcialmente, os isentos. Enfatiza-se que, se não houve incidência na etapa antecedente não há sobreposição de incidência tributária a ser evitada. Assim, não há que se cogitar do direito a creditamento.

Todavia, não concordo quanto decidido na decisão a quo para tanto trago aos autos decisão do STJ sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.093) que por maioria de votos, fixou cinco teses relativas ao creditamento de PIS/Pasep e Cofins no sistema monofásico e à legislação que disciplina o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto). As teses são as seguintes:

“1 – É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica (artigos 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).

2 – O benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto.

3 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor; portanto, não permite a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelo artigo 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

4 – Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica.”

Dentro desse julgamento é importante ressaltar que foi decidido que o benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto, e, portanto, sendo considerado um benefício e abrangendo todos os contribuintes, porém no seguimento do julgamento fica claro que referido benefício não pode ser utilizado quando da sistemática do monofásico, e deixando claro somente do monofásico.

Importante destacar as diferenças entre a sistemática do monofásico e um produto com alíquota zero, no monofásico existe uma antecipação da tributação existente em toda a cadeia, portando dentro daquela cobrança a alíquota e a margem do valor agregado já é pensado numa forma de não prejudicar a cadeia do produto.

Já o produto com alíquota zero está dentro da sistemática normal do PIS e da COFINS, porém naquele momento o item está elencado como alíquota zero, vinculando esse “benefício” somente ao fornecedor do produto, que este deverá no final de sua apuração demonstrar que esse item está com alíquota zero e portanto não necessário ao pagamento desses contribuições, mas necessário delimitar que o fornecedor continua sendo contribuinte dessas contribuições e possuindo outros faturamentos ela deverá pagar as contribuições daquele mês.

Além disso o produto com alíquota zero, ao ser revendido pode ser tributado normalmente, pois o “benefício” da alíquota zero pode ser do produto, pode ser por um momento específico, devido ao destinatário, existem diversas possibilidades para determinação da redução da alíquota e na industrialização, ou na revenda do produto em outro momento pode ser alterada a alíquota, gerando um custo para o contribuinte.

Agora voltando para a legislação existente importante destacar que deixa claro que a não possibilidade de creditamento no inciso II, do §2º, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, são para aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como comentado acima o bem com alíquota zero é sujeito ao pagamento das contribuições, porém com alíquota zero, por isso sem dispêndio financeiro, lembrando que no caso do sistema monofásico, o item não está sujeito ao pagamento, pois todo o pagamento já foi realizado num primeiro momento, ficando fora do sistema de pagamento nas demais operações.

Além disso na legislação mencionada acima existe a condição de que o item seja revendido ou utilizado como insumo em produtos ou serviços à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, fato que segundo argumentação da Recorrente, não ocorre no caso concreto, pois realizam a venda de produtos tributados, e não incluídos nas situações elencadas acima.

Trazendo o futuro da tributação no Brasil, quando o legislador quis deixar claro a necessidade de que tivesse efetivamente o pagamento da etapa anterior, este deixou claro que somente poderia se aproveitar do crédito, no caso de já ter sido realizado o pagamento do imposto da etapa anterior.

Na nossa legislação atual não existe essa determinação clara de que deva existir o pagamento do tributo na etapa anterior para que pudesse ser aproveitado o creditamento das contribuições, ficando no texto somente que não seja sujeito ao pagamento, trazendo essa diferença de entendimento.

Diante do exposto voto por reverter a glosa dos créditos relacionada com entrada de insumos tributados à alíquota zero que tiveram seu produto final revendidos com tributação normal.

- Manutenção de Veículos

Sobre esse tópico importante ressaltar que a glosa foi mantida pelo acórdão recorrido sob a seguinte premissa:

“A duas porque a utilidade dos gastos com manutenção de veículo (veículos leves para visitas em fazendas e confinamentos e veículos pesados para transporte do gado), nos termos da legislação vigente aplicável, não integra o processo produtivo na condição de insumo utilizado na fabricação de bens destinados à venda.”

Por sua vez, a Recorrente, em relação à manutenção de veículos, alega que “não considerar como gasto essencial na operação da Recorrente o transporte dos insumos traz imponente insegurança jurídica na metodologia de creditamento das contribuições do PIS e da COFINS, especificamente se o Fisco utiliza como premissa os já mencionados Recurso Especial nº 1.221.170/PR, Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018”.

Entende-se que assiste parcialmente razão ao Recorrente, pois os veículos leves são utilizados na administração da empresa, assim gastos com sua manutenção são gastos administrativos, não gerando créditos. Contudo, gastos com a manutenção de veículos pesados para transporte de gado, por ser despesa com a própria movimentação de matéria prima, deve compor a base de cálculo dos créditos.

Assim, Glosas Revertidas com a manutenção dos veículos pesados utilizados no transporte do gado.

- Materiais de Limpeza

Sobre as despesas com materiais de limpeza o ponto principal da manutenção da glosa foi relacionado com as provas apresentadas pela Recorrente, conforme se extrai do trecho abaixo:

A uma porque os documentos probatórios apresentados não correspondem a material de limpeza e higiene, conforme planilha elaborada pela fiscalização, na qual foram individualizadas as despesas glosadas.

Devido a manutenção da glosa ser relacionada com provas apresentadas e por a Recorrente não ter apresentado nenhuma outra prova e usando somente argumentação genérica nesse ponto voto por manter a glosa sobre as despesas com materiais de limpeza.

- Serviços de Frete nas operações de compra de gado bovino

Sobre a despesa em questão o acórdão recorrido mantém a glosa com os seguintes argumentos:

O frete pago nas operações de compra de gado bovino integra o custo de aquisição desse insumo. A possibilidade de apropriação de eventual crédito a ser calculado sobre a aludida despesa deve ser determinada em função também da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação ao próprio insumo transportado, como se depreende do conteúdo do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e da Solução de Consulta Cosit nº 265/2019. Logo, não há crédito a ser apurado no caso concreto, uma vez que o insumo (gado) foi adquirido sem tributação das referidas contribuições (artigo 32, inciso I da Lei nº 12.058/2009, conforme previsto do § 2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003).

Porém como já pacificado pela Súmula CARF 188, o frete sobre insumos, mesmo que não onerados pela PIS/COFINS devem ser aceitos.

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

Motivo pelo qual revento a glosa relacionada com o frete pago nas operações de compra de gado bovino.

Serviços Utilizados como Insumo

- Comissões de compra e Despesas com Descargas

O contribuinte argui que o pagamento das comissões é indispensável para que o mesmo tenha acesso ao mercado alvo. Afirma que sua operação, até certo ponto, depende desse serviço que literalmente busca matéria prima bruta (viva) para a empresa. Por outro lado, as comissões também estão presentes nas saídas prospectada por determinados terceiros.

A descrição de como a atividade econômica se desenvolve permite o entendimento segundo o qual é essencial, seja para aquisição de matéria prima, seja para a colocação do seu

produto no mercado, a contratação de terceiros especializados no serviço específico. Há clara competição no mercado pela mesma matéria prima indispensável ao contribuinte, logo o mesmo necessita, como fator de sobrevivência, de determinadas assessorias custeadas por comissões.

Verificando o quanto decidido pela primeira instância, é possível verificar que o argumento para manutenção da glosa foi o seguinte:

“A autoridade fiscal esclareceu que os serviços de comissões sobre compra e despesas de descarga são realizados antes do início do processo produtivo e são incorporados ao custo de aquisição do bem/insumo adquirido (gado bovino), que foi adquirido com suspensão das contribuições do PIS/Cofins (artigo 32, inciso I da Lei nº 12.058/2009), não possibilitando a apuração de créditos básicos, conforme previsto do § 2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

(...)

A possibilidade de creditamento, como visto, deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação aos gastos com descarga e comissão sobre compra isoladamente. Se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também o custo de comissão sobre compra e o de cargas e descargas não gerará crédito sequer indiretamente.”

Ora como visto em item anterior o ponto do insumos não ser onerado não pode ser um impeditivo para a tomada do crédito dos serviços a eles vinculados, no sentido da súmula CARF 188.

Motivo pelo qual voto para reversão da glosa relacionado com Comissão sobre Compras e Despesas com Descargas.

- Análise de Solo/Laboratório

Em relação as despesas com análise de solo e laboratório, o principal ponto é a prova apresentada pela Recorrente, pois durante a fiscalização e no decorrer do presente processo administrativo, foram juntadas somente as notas fiscais que apresentam descrições simplificadas, sem nenhum detalhamento dos serviços realizados, e por não ter apresentado nenhuma outra prova, utilizo as razões de decidir do acórdão recorrido como se minhas fossem:

“A Contribuinte alega que o gasto com serviços relacionados à “análise do solo/laboratório” está intrinsecamente ligado às suas operações de exportação e cumpre regras impostas pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, além de outros regramentos expedidos por órgãos ligados à atividade. Acrescenta que há, inclusive, necessidade de controle do solo em que o gado foi criado, analisados através de amostras, para certificação do produto.

Todavia, do cotejo das cópias das notas fiscais trazidas aos autos durante o procedimento fiscal, depara-se com a impossibilidade de identificar e classificar o tipo/natureza da análise laboratorial realizada por imposição de órgãos

governamentais. A defesa não se preocupou em demonstrar a correspondência dos referidos gastos com as regras impostas pelos órgãos de controle que estariam sendo cumpridas mediante a contratação de tais serviços.”

Motivos pelo qual mantenho a glosa das despesas com análise de solo e laboratório.

DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ENERGIA TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR

Inicialmente, cumpre o destaque de que a apropriação de créditos associados ao consumo de energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor é expressamente assegurado por lei (art. 3, inciso III da Lei 10.833/03).

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

A glosa em análise não impossibilita a tomada do crédito em questão, ela não autoriza, no entanto, a exclusão de CIP – Contribuição para a Iluminação Pública, multas aplicadas na conta de energia, nem os custos com os contratos de demanda de energia (contrato)componham a base de apuração dos créditos a que tem direito o contribuinte.

Em relação à CIP, a despeito de tal contribuição municipal ter como base de cálculo o consumo de energia e ser cobrada via convênio em conta de energia, tal tributo não encontra amparo dentro do conceito tarifário estabelecido pela ANEEL. A tarifa de energia é composta pela compra da energia, transmissão e distribuição, além dos encargos setoriais, apenas.

Parcela A: Compra de Energia, transmissão e Encargos Setoriais; e Parcela B: Distribuição de Energia.

Por no outro lado, os contratos de demanda de energia são celebrados para estabelecer os termos e condições para um fornecimento de energia de acordo com a estabilidade e quantidade necessárias ao pleno funcionamento da planta industrial. Não é energia elétrica propriamente dita, pois é capaz, apenas, de regular a forma do seu fornecimento, uma potencialidade.

Essa potencialidade, contratada via contrata de demanda, não pode ser confundida com consumo, efetividade medida. O inciso III do artigo 3 da Lei 10.833/03 autoriza a tomada de créditos relacionados à energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a potencialidade contratada. Por isso, mantenho a glosa sobre os contratos de demanda de energia.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 224:

SÚMULA CARF Nº 224

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

A discussão remanescente no presente processo é a despesa de locação entre a Recorrente e a empresa e Churrasquinho Jundiá Ltda., ocorre que as provas juntadas aos autos somente demonstram que realmente existe essa despesa de locação, porém não apresentou nenhuma documentação que demonstre que o imóvel locado é utilizado na atividade produtiva da Recorrente.

No Recurso Voluntário somente mantem a argumentação de que o contrato e os lançamentos contábeis são conjunto probatório robusto, porém não traz aos autos a informação principal sobre o imóvel, que poderia demonstrar a utilização do mesmo na atividade.

Por esse motivo mantenho a glosa relacionada a esse item.

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Nesse item a discussão paira sobre prestação de serviços de informática, serviços de manutenção e locação de veículos, sendo que as despesas com serviços de manutenção já foram revertidos pela decisão recorrida.

A Recorrida apresenta a alegação de que a locação de veículos também deveria ser aceita os créditos e que as provas incluídas no processo administrativo já são suficientes para demonstrar a utilização desses veículos.

Todavia seguindo a súmula CARF 190, não é possível o creditamento de locação de veículos:

Súmula CARF nº 190

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

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Motivo pelo qual mantenho a glosa do presente item.

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

No presente item a discussão paira sobre frete de produto acabado entre os estabelecimentos da Recorrente, todavia a presente discussão está sumulado pelo CARF sob o número 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Motivo pelo qual mantida as glosas.

Contraprestações de Operações de Arrendamento Mercantil

A Recorrente apresenta no Recurso Voluntário que os comprovantes já apresentados são suficientes para demonstrar as operações de leasing, não apresentando nenhuma outra prova ou argumentação.

Por entender que a decisão recorrida julgou corretamente utilizo suas razões de decidir no presente item:

A glosa foi motivada pela insuficiência de comprovação do direito creditório porque a documentação apresentada não permitiu a identificação dos bens objeto de arrendamento.

A defesa alega equívoco na contabilização dos valores, o que impediu a apresentação dos documentos probatórios à fiscalização. Nesta fase contenciosa, limitou-se a juntar aos autos um Contrato/Aditivo de Arrendamento pactuado com a pessoa jurídica URUPÁ INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e alguns comprovantes de transferência bancária, fls. 5077/5079 e 5086/5087 dos autos do processo nº 10183.904476/2013-05.

No entanto, esta providência isolada é insuficiente para incluir os valores glosados na base de cálculo do crédito, haja vista a inexistência de qualquer indicação/demonstração da utilidade do bem arrendado no processo produtivo desenvolvido pela Manifestante.

Motivo pelo qual mantenho a glosa.

Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado

A Recorrente alega no presente item que deveria ser verificado o princípio da verdade material e que a fiscalização não analisou a extensa documentação apresentada.

Todavia o problema do presente item é que a Recorrente não conseguiu demonstrar que os bens em questão estão relacionados com a produção da empresa e mesmo após o acórdão ora recorrido deixar claro o motivo da glosa a Recorrente não apresenta nenhuma vinculação dos bens com a produção apenas alegando que os documentos já estão juntados e que devem ser analisados.

Devido a falta de prova e de comprovação da relação dos bens com a atividade da Recorrente mantenho a glosa.

Devolução de Vendas Tributadas

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito das despesas diversas, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

A autoridade fiscal anotou que a suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins incidentes sobre a venda de carne bovina, introduzida pela Lei nº 12.058/2009, entrou em vigor a partir de 01/11/2009 (cf. art. 32, II c/c art. 47), motivo pelo qual foram glosadas todas as devoluções dos produtos abrangidos pela suspensão ocorridas em dezembro/2009 e novembro/2009.

A fiscalização, ao glosar os valores a título de Devolução de Vendas, destacou que a Manifestante efetuou indevidamente o rateio proporcional nas fichas dos DACON de novembro e dezembro de 2009, distribuindo-os entre as receitas vinculadas a operações Tributadas no Mercado Interno, Não tributadas no Mercado Interno e de Exportação.

A Informação Fiscal esclareceu que os créditos calculados em relação a Devoluções de Vendas Tributadas, por sua própria natureza, vinculam exclusivamente a receitas de mercado interno tributadas, já que a tributação na saída (venda) é condição para a admissibilidade do desconto quando da devolução da venda, por isso, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou compensação por ausência de previsão legal.

A peça de resistência argumenta que o entendimento do Auditor-Fiscal desvirtua a aplicação do rateio proporcional previsto nos artigos 3º, §8º e 6º, §3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Argumenta que o CARF já decidiu que o método do rateio proporcional é aplicado somente quando parte da receita é cumulativa e a outra parte é não cumulativa. Protesta pelo reconhecimento do direito creditório na forma do rateio proporcional realizado, pois, são créditos passíveis de ressarcimento.

O pedido para reconhecer o crédito sobre devolução de vendas realizadas com suspensão das contribuições para o PIS/Cofins esbarra em vedação legal expressa. Veja o disposto nos artigos 3º, VIII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...);

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; (redação original não destacada).

Somente se admitem créditos sobre devoluções de vendas nos casos em que as respectivas receitas tenham sido tributadas, o que não é o caso das receitas de exportação e das receitas auferidas com vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

A natureza dos créditos sobre devolução de vendas não está relacionada à não cumulatividade. Referidos créditos tem por função evitar a tributação sobre o fato gerador que não ocorreu ou desfazer a tributação sobre o fato gerador que, tendo ocorrido, foi desfeito.

Assim, estes créditos somente podem ser utilizados para descontar do valor da contribuição devida, não se lhes aplicando os percentuais de rateio para vinculação às receitas e, conseqüentemente, não repercutindo nos valores passíveis de ressarcimento.

Correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Motivo pelo qual fica mantida a glosa.

Outras Operações com Direito a Crédito

A discussão que remanesce no presente item é a despesa com seguros e monitoramento de cargas, cujos valores são consumidos em sua frota própria, em sua alegação a Recorrente traz que o RCTR-C é obrigatório, portanto, devendo ser considerado insumo para a empresa.

Porém como dito pela própria Recorrente tal obrigatoriedade é para transportadores, atividade diferente da autuada, portanto, não sendo possível aceitar referida argumentação.

Por a Recorrente não ser transportadora as despesas com m seguros e monitoramento de cargas são despesas relacionadas com o produto já finalizado, portanto não sendo permitido o creditamento.

Da conclusão

Diante do exposto voto por conhecer o Recurso Voluntário para no mérito dar parcial provimento para reverter as glosas:

- a) dos créditos relacionada com entrada de insumos tributados à alíquota zero que tiveram seu produto final revendidos com tributação normal;
- b) com a manutenção dos veículos pesados utilizados no transporte do gado;

- c) relacionada com o frete pago nas operações de compra de gado bovino; e
- d) relacionado com Comissão sobre Compras e Despesas com Descargas.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, redator designado.

O relatório do Relator já bem explica as questões litigadas. Inobstante a completa argumentação no Voto e a coerência do argumento, houve divergência vencedora na turma em relação a dois pontos: créditos de aquisição de insumos tributados a alíquota zero e comissões sobre compras.

Segue a análise.

Aquisições alíquota zero

No julgado da DRJ, assim se entendeu:

Nota-se que a norma legal veda o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e Cofins, bem como no caso de isenção quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados.

Essa vedação atinge, indistintamente, os insumos não tributados e os sujeitos à alíquota zero e, parcialmente, os isentos. Enfatiza-se que, se não houve incidência na etapa antecedente não há sobreposição de incidência tributária a ser evitada. Assim, não há que se cogitar do direito a creditamento.

O recorrente alegou:

20. A aquisição dos produtos acima gera sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de PIS e COFINS, é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação.

21. Nesse sentido, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros,

adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo. Por isso existe o legislador trouxe o art. 17 à Lei nº 10.033

Pois bem, veja-se a Lei 10.833/2003:

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

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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

(gn)

O direito ao crédito em casos de aquisição de produtos que não sofreram a incidência as contribuições (suspensão ou alíquota zero) é expressamente vedado pelo inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Entende-se que tal vedação abrange às aquisições de insumos com alíquota zero, como no caso em apreço.

A jurisprudência do Carf é farta nesse sentido. Transcreve-se ementas decisões:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera crédito na sistemática não-cumulativa a aquisição de bem para revender ou usar como insumo tributado à alíquota zero.

PIS. COFINS. COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS.

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(Processo 10983.720902/2011-64; acórdão 3101-004.259; sessão 12/11/2025).

.....

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

(Processo 10940.903774/2011-99; acórdão 3201-012.399; sessão 25/07/2025)

Tal entendimento está em consonância com a sistemática não cumulativa.

Comissões sobre compras

O item foi agrupado na análise com as despesas de descargas, pois ambos se referiam a bens, gado, adquirido com suspensão, assim, não poderiam, se entendeu, ser incorporados ao custo para fins de gerar crédito. Neste aspecto, compartilho o entendimento do Relator. Se a despesa for independente e paga com incidência das contribuições, o crédito não estará vinculado ao insumo. No caso das despesas de descarga, se adquiridos de pessoa jurídica com incidência das contribuições, efetivamente, não há impedimento para o crédito.

Diferente é o caso das comissões nas aquisições. Na informação fiscal constou sobre a glosa:

53. Quanto à “Comissão sobre Compras”, embora mencionada nos documentos que descrevem o processo produtivo do contribuinte, entende-se que tal serviço também não se amolda ao conceito legal de serviço aplicado ou consumido na fabricação do produto. Isso porque, referido serviço é consumido em momento anterior à produção propriamente dita, ainda na fase de aquisição de matérias-primas, visto que as comissões são pagas a pessoas jurídicas que atuam na compra de gado bovino para abate.

54. Nessa linha de entendimento, não há distinção, para os efeitos aqui analisados, entre o gasto com comissões sobre compras e o serviço de frete na compra, ou as despesas com cargas e descargas, ou mesmo com o valor do bem,

em si, adquirido como matéria-prima, vez que todos esses gastos são anteriores ao início do processo de fabricação e visam tão somente à obtenção de um dos insumos (matéria-prima) necessários ao processo produtivo (sentido estrito). Inclusive, há que se ressaltar que, no que diz respeito a esses gastos, a boa técnica contábil (NBC TG 16) recomenda que sejam incorporados ao custo de aquisição do bem.

(...)

57. Nota-se, portanto, de maneira clara, que o item “Comissão sobre Compras” representa gasto anterior à fase produtiva, não se referindo a serviço aplicado ou consumido na produção ou fabricação e, por conseguinte, não se enquadra no conceito legal de serviço utilizado como insumo. Por esse motivo, todos os valores informados a esse título foram glosados.

A empresa explicou em sua defesa:

54. Nos gastos como comissão de compras, eles são necessários e essenciais à atividade da Recorrente, que muitas vezes é obrigada a negociar com produtores rurais e pequenos empreendedores. Diante desse cenário, precisar conceder benefícios financeiros aos seus representantes e parceiros comerciais para adquirir no menor tempo possível e com boas condições de saúde o gado que servirá de abate, desossa e produto final.

Com relação às comissões, o PN Cosit/RFB 05/2018 assim tratou:

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

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

Conclusão

(...)

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se

encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

Ainda, é interessante, por demarcar a análise concreta do caso paradigma pelo STJ, mencionar que o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior (como restou definido no voto vencedor), a saber:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

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

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

(sublinhados originais; negritos nossos).

A jurisprudência do Carf também afasta comissões sobre as vendas.

No caso, a comissão é não é sobre as vendas, mas sobre as compras. Não parece que, sendo sobre as compras, se possa dar caráter diferente.

Os serviços envolvidos aqui têm como foco na busca ágil de fornecedores. Assim, é um trabalho de prospecção que envolve partes que não fazem parte da rede. Visa novas compras e contratos. É serviço que não está abarcado no processo produtivo.

Veja-se a seguinte decisão dessa turma de julgamento:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2014

(...)

DESPESAS COM COMISSION.

Comissão paga sobre o volume das transações em estabelecimentos comerciais que aceitam a bandeira Amex não dá ensejo à apuração de créditos de PIS/COFINS.

DESPESAS A TÍTULO DE CORPORATE REBATES.

Gastos com propaganda e marketing não devem compor a base de cálculo de créditos de PIS/COFINS.

DESPESAS A TÍTULO DE SETTLEMENT.

A ausência de provas sobre a real natureza dos gastos impede que sejam conceituados como insumo.

(Processo 10970.720112/2018-02, acórdão 3201-012.306, sessão 11/02/2025)

(gn)

E outra:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2012

(...)

COMISSÕES – AQUISIÇÃO E VENDA DE GADO.

Despesas relativas às comissões pagas a intermediários na compra e venda de animais não configuram insumos, por não se aplicarem na produção. Trata-se de dispêndios vinculados a etapas comerciais da atividade e não atendem aos critérios de essencialidade e relevância, não gerando direito a crédito.

(...)

(Processo 10183.904495/2013-23, acórdão 3001-003.767, sessão 24/10/2025).

Dessa forma, entendo por manter a glosa em relação às comissões sobre compras

Conclusão

Pelo exposto, voto por alterar o voto condutor apenas no sentido de manter as glosas de créditos em relação a: comissões sobre compras e aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3201-013.312 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10183.904476/2013-05

Marcelo Enk de Aguiar

DOCUMENTO VALIDADO