



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



**Processo nº** 10380.720291/2012-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-008.507 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de maio de 2021  
**Recorrente** GRANDE MOINHO CEARENSE SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da impugnação ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da impugnação e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE BENS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, expressamente veda o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de bens tributados à alíquota zero.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

COFINS NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE BENS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso II do § 2º do art. 3º das Leis n.º 10.833, de 2003, expressamente veda o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de bens tributados à alíquota zero.

#### CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de cerceamento de direito de defesa. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima acompanhou pelas conclusões; II – no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (1) por unanimidade de votos, reverter as glosas dos insumos Nutrix Rovfarin (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da Vitaquímica, do Kermix Food Fe (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da INDUKERM, do NB Mix – 0401 (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da N&B, do Premix de Vitaminas e Minerais (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da Fortitech, e do Globalenzym GOX 1500 (glucose oxidase), adquirido da Globalfood; (2) por maioria de votos, reverter as glosas de créditos em relação fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda, todos da mesma empresa, vencidos na matéria os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (relator) e Márcio Robson Costa, que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima manifestou intenção de declarar voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 686 a 699) interposto em 12/06/2018 contra decisão proferida no Acórdão 08-42.395 - 3ª Turma da DRJ/FOR, de 22 de março de 2018 (e-fls. 648 a 665), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Cuida o presente de impugnação manejada pela pessoa jurídica acima identificada (doravante denominada impugnante) contrária ao lançamento fiscal efetuado pela autoridade tributária, que constatou a insuficiência de recolhimento das contribuições sociais decorrente do aproveitamento indevido de crédito nos anos-calendário 2007 e 2008.

Assim, o procedimento fiscal n.º 0310100/00100/11 resultou na lavratura de autos de infração, em 09/01/2012, com juros de mora apurados até 12/2011, incidentes sobre as contribuições sociais: a) Cofins, fls. 3 a 13, no total de **R\$ 986.577,06**; e b) PIS/Pasep, fls. 15 a 25, de **R\$ 187.988,02**.

O lançamento foi notificado à impugnante em 11/01/2012 (fl. 198) e a impugnação apresentada em 30/01/2012 (fls. 199 a 204), logo, tempestivamente.

#### **Termo de Constatação (fls. 26 a 29)**

De forma breve e objetiva, a autoridade tributária destacou o direito ao aproveitamento de créditos na aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo empresarial, exceto na hipótese de não haver recolhimento das contribuições sociais, na forma do art. 3º, § 2º, II da Lei n.º 10.833/2003 (idêntica à redação da Lei n.º 10.637/2002).

Com efeito, fundamentado nos arts. 1º, I, dos Decretos n.º 5.821/2006 e 6.426/2008, a autoridade tributária glosou os créditos de insumos dos químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Adiante, a autoridade tributária, baseada nas Soluções de Divergência Cosit n.º 11, de 2007, e 12, de 2008, também glosou as despesas de frete de transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por não se enquadrar no conceito de insumo e nem ser considerada operação de venda.

Ao término do referido termo, a autoridade tributária subdividiu, por período de apuração e infração (aditivos e fretes), os créditos indevidamente considerados na apuração das contribuições sociais, elegendo-os para serem incluídos na base tributável da exação tributária.

#### **Impugnação (fls. 199 a 204)**

A defesa está subdividida em três argumentos. No primeiro deles, acerca dos insumos sujeitos à alíquota zero, a impugnante oferece uma interpretação do art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.833/2003 em que o direito ao crédito está somente limitado no caso de isenção quando a venda dos produtos também não seja tributada. E afirma ser este o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Divergência Cosit n.º 9, de 2010.

Portanto, por estarem sujeitas à tributação das contribuições sociais os produtos vendidos pela impugnante até agosto de 2008, esta fazia jus ao aproveitamento do crédito relativo às aquisições de insumos isentos, que, em seu entender, em nada se distinguem da alíquota zero, tratando-se da mesma figura jurídica, como ateste no seguinte trecho: "3.5 (...) quando a lei trata das hipóteses nas quais não será exigido o pagamento do PIS/COFINS e a isso denomina de alíquota zero, nada mais está a fazer que criando uma isenção".

Em suma, a legislação permitiria o aproveitamento do crédito dos insumos classificados no Capítulo 29 da NCM, pois, embora sua aquisição tenha se processado por operação sujeita à alíquota zero, trata-se de fato de isenção.

No mais, a impugnante afirma que a maior parte dos valores levantados pela autoridade tributária têm outra classificação da NCM e a operação de aquisição foi regularmente tributada, na forma dos demonstrativos, notas fiscais e declarações dos fornecedores juntados aos autos (fls. 234 a 614).

O segundo argumento da defesa é contrário ao achado da autoridade tributária quanto ao frete pago nas transferências das mercadorias entre os estabelecimentos da impugnante. Assim, com base no método de interpretação lógico-sistemática, aquela afirma que o frete de transferência é serviço tomado de terceiros e insumo diretamente ligado à comercialização dos produtos vendidos, tratando-se de despesa necessária e indispensável à percepção de receita.

Essa conclusão também é alcançada por meio da interpretação finalística do regime não-cumulativo das contribuições sociais. Deste modo, como as operações com os serviços de transporte são tributadas e integram o custo do bem comercializado, a negação do direito ao crédito violará o próprio princípio da não-cumulatividade.

Como argumento derradeiro, a impugnante aponta que a MP n.º 433/2008 (convertida na Lei n.º 11.787/2008) submeteu à alíquota zero, a partir de setembro de 2008, as operações com farinha de trigo, trigo ou pré-misturas próprias para a fabricação de pão. Logo, mesmo que houvesse eventual crédito indevido, não caberia a cobrança das contribuições sociais sobre a receita oriunda da venda daqueles produtos a partir da data de publicação da lei.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 08-42.395 - 3ª Turma da DRJ/FOR, resultou em uma decisão de procedência em parte da impugnação, ancorando-se nos seguintes fundamentos: (a) que a legislação veda o aproveitamento de crédito apurado a partir da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições sociais, à exceção dos casos de isenção, quando os bens sejam utilizados como insumos em produtos ou serviços tributados; (b) que não há qualquer disposição expressa na legislação que sugira a equivalência entre os institutos da isenção e da alíquota zero; (c) que os insumos Grindamyl Powerbake7700, Summer Xylan – Xilanase para Cracker, Sping Gox – Glucose Oxidase, Spring Mega - Hemicelulase e Veron 191 se classificam no capítulo 35 da NCM, e não no capítulo 29, devendo o lançamento ser revisto para expurgá-los da base de cálculo; (d) que, por não haver evidências nos autos de que os insumos sejam um complemento alimentar de ácido fólico e ferro, o que poderia deslocar a classificação fiscal para a posição 2106.90.30 ou 2106.90.90, deve ser adotada a classificação mais próxima dentro do cenário fático (capítulo 29) para os insumos Premix de Vitaminas e Minerais, NB Mix, Nutrix Rovifarin - F.F, Kermix Food Fe, que atrai a alíquota zero das contribuições sociais e veda a apropriação de créditos da não-cumulatividade; (e) que, apesar da literalidade do nome do insumo Globalenzym Gox-1500 indicar tratar-se de uma enzima, não está provado ser este o caso, por isso deve ser mantida a classificação no capítulo 29; (f) que as declarações apresentadas pelas empresas fornecedoras de que os insumos vendidos foram tributados e que suas produções não estão sujeitas a benefício fiscal não apresenta a força probatória apta para desfazer a convicção da autoridade julgadora; (g) que o ônus probatório compete à impugnante; (h) que somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens (aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva); (i) que insumos não podem ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que seja consumido ou que produza despesa necessária à atividade da empresa; (j) que o fato de as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, incluírem dentre as possibilidades de desconto os créditos calculados em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, evidencia que o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo; (k) que as Instruções Normativas SRF n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004, não extrapolaram os limites legais; (l) que os créditos no âmbito da

contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são apenas aqueles previstos na legislação; (l) que não existe direito de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa; (m) que a operação de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção, uma vez que se realiza após o término do ciclo de produção; (n) que a operação de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não se enquadra como venda, mas mera movimentação de produtos; (o) que, ainda que parte da produção possa estar sujeita à alíquota zero, não existem provas nos autos que assegurem qual seja o *quantum* comercializado, por período, de farinha de trigo e de pré-misturas para a fabricação de pães comuns; (p) que a prova documental deve ser apresentada conjuntamente com a defesa, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses previstas em lei; e (q) que o pedido de perícia apresentado foi genérico, sem a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados e apresentação do nome, endereço e da qualificação profissional do seu perito.

Cientificada da decisão da DRJ em 24/05/2018 (Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 683), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 12/06/2018 (e-fls. 686 a 699), argumentando, em síntese, que: (a) os insumos adquiridos pela recorrente com alíquota zero, classificados no capítulo 29 da NCM, geram direito a crédito das contribuições não cumulativas; (b) a legislação só limita o direito ao crédito relativo aos insumos adquiridos com isenção quando a venda dos produtos também não seja tributada; (c) a isenção em nada se distingue da alíquota zero; (d) a maior parte dos insumos classificados pela fiscalização no capítulo 29 tem como classificação correta aquela adotada pela recorrente, e tais insumos foram regularmente tributados em relação às contribuições; (e) a decisão recorrida negou força probatória aos documentos acostados aos autos e invocou, a fim de decidir, tão somente o livre conhecimento ou convicção íntima; (f) a finalidade do processo administrativo é a busca pela verdade real, bem como a tutela da legalidade, e não se presta simplesmente à ratificação dos procedimentos de fiscalização; (g) a legislação tributária, em caso de dúvida, deve ser interpretada de forma mais benevolente ao sujeito passivo; (h) se a dúvida sobre a legitimidade dos documentos apresentados em sede de impugnação foi lançada por ocasião do julgamento de primeira instância, é a partir desse momento processual que deve ser aberta a oportunidade para o contribuinte esclarecer o que tiver sido questionado; (i) se a autoridade julgadora não se convenceu da veracidade das informações e documentos juntados aos autos, deveria determinar as diligências que fossem necessárias; (j) o deslocamento do ônus probatório para a recorrente é medida arbitrária; (k) todas as informações, bem como as notas fiscais e demais documentos que o julgador administrativo de primeiro grau entende necessárias à prova estão à disposição do Fisco Federal, nas informações prestadas através do *sped* fiscal e declarações que alimentam o seu sistema informatizado assim como a escrita contábil da recorrente; (l) o Acórdão se equivoca gravemente ao sustentar que o frete pago para o transporte da farinha de trigo do estabelecimento industrial aos pontos de venda da empresa não gera direito a créditos por ter sido realizado após o ciclo de produção, não se enquadrando no conceito de insumo; (m) o método de interpretação lógico-sistemático impõe que o sentido da palavra insumo deve ser alcançado no contexto da legislação que regula o as contribuições não cumulativas; (n) a interpretação finalística leva ao mesmo resultado, pois a norma tem a finalidade de dar efetividade à não-cumulatividade das contribuições; (o) o frete de transferência é serviço tributado tomado de terceiros, e constitui insumo diretamente ligado à comercialização dos produtos; (p) o frete de transferência é indispensável para o normal exercício da atividade; e (q) negar o direito ao aproveitamento do

crédito do frete de transferência é o mesmo que negar o próprio regime da não-cumulatividade das contribuições.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### Matérias incontroversas e matérias ainda sob a lide

Antes de analisarmos as razões recursais postas pela recorrente, é importante destacarmos as matérias que se tornaram incontroversas ao longo do processo, em razão de terem sido expressamente admitidas pela recorrente, de terem sido afastadas pela autoridade julgadora de piso ou por não terem sido trazidas na peça recursal.

Quanto à classificação dos insumos, a recorrente já havia concordado com a fiscalização, em sua impugnação ao Auto de Infração, que o **propionato de cálcio**, adquirido da FORPAN, o **LA LUX 32%** (peróxido de benzoila) e o **ADA 25%** (azodicarbonamida), adquiridos da Granolab, e o **ácido ascórbico** (vitamina C), adquirido da INDUKERM, da N&B, da Tradal Brasil e da M. Cassab, teriam sua classificação fiscal no capítulo 29 da NCM.

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância reconheceu que os insumos **Spring Mega (hemicelulase)**, **Summer Xylan** (xilanase para cracker) e **Spring Gox** (glucose oxidase), adquiridos da Granotec, o **Veron 191** (enzima hemicelulase fúngica), adquirido da AB Enzimas, e o **Grindamyl Powerbake 7700**, adquirido da Danisco, classificam-se em outro capítulo (35) que não o capítulo 29 da NCM.

No que diz respeito ao argumento trazido em sede de impugnação, e rejeitado pela DRJ, de que, “por força da MP n.º 433/2008, convertida na Lei n.º 11.787/2008, a partir de setembro de 2008 as operações com farinha de trigo, trigo ou pré-misturas próprias para fabricação de pão, passaram a ficar sujeitas à alíquota zero” e que, por isso, “mesmo que houvesse algum eventual crédito indevido – o que no caso não há – não se justifica a cobrança dessa contribuição sobre a receita oriunda da venda de farinha de trigo, trigo ou pré-misturas próprias para fabricação de pão, obtida posteriormente a essa data”, é de se observar que a recorrente **não o reproduziu em sede recursal**, razão pela qual não mais será discutido no processo.

Por fim, no tocante aos fretes, a fiscalização glosou os créditos relativos às “operações de simples transferências, a qualquer título, de mercadorias, acabadas ou em elaboração, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica”. Não obstante, a recorrente apresentou defesa (na impugnação e no Recurso Voluntário) apenas em relação à utilização dos créditos relativos ao “frete pago para o transporte da farinha de trigo do estabelecimento industrial aos pontos de venda da empresa”, delimitando a discussão ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assim, restam sob litígio três matérias de mérito a serem abordadas no presente voto:

- a) a classificação fiscal do **Nutrix Rovfarin** (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da Vitaquímica, do **Kermix Food Fe** (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da INDUKERM, do **NB Mix – 0401** (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da N&B, do **Premix de Vitaminas e Minerais** (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da Fortitech, e do **Globalenzym GOX 1500** (glucose oxidase), adquirido da Globalfood;
- b) a possibilidade de aproveitamento de crédito de insumos adquiridos com alíquota zero; e
- c) a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre o frete pago para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

### **Do cerceamento do direito de defesa**

Sem pedir a nulidade do Acórdão da DRJ, reclama a recorrente que “a decisão recorrida (...), de forma arbitrária, negou aos aludidos documentos acostados aos autos (alusivos às vendas de insumos tributados) *força probatória*, invocando, tão somente, o seu *livre convencimento* ou *convicção íntima*, buscando amparo no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972”.

Diz que “o convencimento para julgar, embora *livre*, deve ser sempre motivado, sob pena de nulidade, por – inclusive – cercear o direito de defesa, pois não há como se exercer o contraditório sobre um julgado que diz, em outras palavras: não me convenci que seus documentos sejam idôneos, porque simplesmente sou livre para assim entender”.

Anota “que somente por ocasião do julgamento de primeira instância é que foi lançada a dúvida sobre a legitimidade de tais planilhas, declarações e demais documentos acostados aos autos”, e que “é a partir deste momento processual que deve ser aberta a oportunidade para o contribuinte esclarecer o que tiver que ser questionado”.

Afirma que “não se pode negar o direito de produção de provas simplesmente por entender que o único momento em que estas seriam admitidas é por ocasião da apresentação da defesa escrita”, e complementa dizendo que, “o mesmo raciocínio vale para o pedido de perícia indeferido, o qual sequer o impugnante aqui recorrente, saberia naquela ocasião se este seria aceito”, então, “como poderia ir logo indicando perito e formulando quesitos”?

Defende que, “se a autoridade julgadora não se convenceu da veracidade das informações constantes nas planilhas, demais documentos acostados, bem com das declarações que lhe foram prestadas, ela *deve* (*poder-dever*) determinar as diligências que entender necessárias”, e que “isso não foi feito em momento algum”.

Quanto à alegada arbitrariedade do Acórdão recorrido, e o conseqüente cerceamento do direito de defesa, não há como caracterizá-los a partir da leitura do voto condutor.

O relator parte de um dado posto pela fiscalização de que algumas glosas se refeririam a insumos classificados no capítulo 29 da NCM, entendendo que caberia à então

impugnante o ônus de provar que esses insumos se classificam em outro capítulo, se com isso não concordasse.

Mesmo partindo dessa premissa, o julgador buscou conhecer os insumos glosados a fim de determinar a melhor classificação fiscal aplicável, revertendo, inclusive, as glosas referentes aos insumos adquiridos pela recorrente da Danisco, da Granotec e da AB Enzimas.

No que concerne aos insumos adquiridos da Vitaquímica, da INDUKERM, da N&B, da Fortitech e da Globalfood, o julgador motivou e fundamentou a manutenção das glosas em razão da carência probatória capaz de confirmar a classificação fiscal nas posições indicadas pela então impugnante.

Além disso, é de se observar que o julgador considerou todos os documentos apresentados pela então impugnante, julgando-os insuficientes, frente a outros elementos de convicção, para afastar a classificação fiscal apontada pela fiscalização.

Com referência à negativa dos pedidos de produção posterior de provas e de realização de perícia, antes de analisarmos as razões que motivaram a negativa da DRJ, é interessante olharmos a íntegra do pedido formulado na impugnação ao Auto de Infração (e-fl. 204):

6.1 Protesta provar suas afirmações por todos os meios em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos e perícia técnica. Tudo desde logo requerido.

Conforme se depreende da leitura do texto acima reproduzido, o pedido de produção de provas e, especialmente, o pedido de realização de perícia, apresentados na impugnação ao Auto de Infração, são genéricos e protocolares. O pedido de perícia, por exemplo, não indica sequer a motivação, e muito menos o objeto e o alcance desejado.

Ao analisar a impugnação apresentada, a DRJ indeferiu, de forma justificada, tanto o pedido para a juntada posterior de novas provas quanto o pedido para realização de perícia. E o fez porque a lei expressamente o determina.

Quanto à possibilidade de apresentação de novas provas no processo administrativo fiscal, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, é taxativo ao dispor que a prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de se fazer a apresentação em outro momento processual:

Art. 16. ...

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

É interessante também notar que, não obstante a recorrente ter se queixado “que somente por ocasião do julgamento de primeira instância é que foi lançada a dúvida sobre a legitimidade de tais planilhas, declarações e demais documentos acostados aos autos”, e que “é a partir deste momento processual que deve ser aberta a oportunidade para o contribuinte esclarecer o que tiver que ser questionado”, não há qualquer pedido no processo para a juntada de novas provas após o Acórdão recorrido, nem mesmo quando da apresentação do Recurso Voluntário, o que poderia ter sido feito com base na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, combinado com o § 5º do art. 16 do mesmo Decreto, acima reproduzidos.

No que diz respeito à perícia, o inciso IV do art. 16. do Decreto n.º 70.235, de 1972, traz de forma expressa os requisitos necessários para que o pedido formulado possa ser apreciado pela autoridade julgadora, que decidirá, de forma justificada, nos termos do art. 18 do mesmo Decreto n.º 70.235, de 1972, pelo seu deferimento ou indeferimento.

A falta de atendimento a esses requisitos prejudica, ou até mesmo impede, a tomada de decisão da autoridade julgadora, uma vez que afeta sua análise sobre a necessidade, prescindibilidade ou impraticabilidade da realização da perícia. É por essa razão que o § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe que o pedido de perícia feito sem o atendimento aos requisitos do inciso IV do art. 16 é considerado não formulado:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

...

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

...

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso em exame, o pedido de perícia foi por demais genérico, não atendendo a qualquer dos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, por isso, nos termos do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, deve ser considerado não formulado.

Correta, portanto, a posição da DRJ ao indeferir os pedidos para a produção de novas provas e para a realização de perícia.

Por fim, quanto ao alegado “poder-dever” da autoridade julgadora em determinar diligências de ofício face à sua falta de convencimento, dois pontos devem ser destacados. Em primeiro lugar, é de se notar que se trata de um poder discricionário, uma vez que a autoridade julgadora poderá determinar a realização de diligência de ofício quando entendê-la necessária, e poderá não determinar a realização de diligência de ofício quando entendê-la desnecessária. Em segundo lugar, é de se observar que o Acórdão recorrido, conforme já referido, entendeu que caberia à então impugnante o ônus de provar que os insumos glosados se classificam em outro capítulo da NCM que não o 29 (apontado pela fiscalização), e que ela não teria feito isso a contento, sendo, no seu entender, desnecessária qualquer diligência para a busca de novos esclarecimentos.

### **Da classificação fiscal**

A recorrente afirma, em relação aos insumos que se encontram ainda sob litígio (Nutrix Rovfarin, Kermix Food Fe, NB Mix – 0401, Premix de Vitaminas e Minerais e Globalenzym GOX 1500), que a classificação fiscal correta é aquela por ela adotada, e que “foi regularmente tributada pelo PIS/COFINS, conforme indicam os demonstrativos e respectivas notas fiscais, bem como as declarações de seus fornecedores”.

Reclama que a decisão recorrida negou força probatória aos documentos acostados aos autos, invocando, para decidir, “o seu **livre convencimento** ou *convicção íntima*”.

Para tentarmos entender a origem do litígio envolvendo a classificação fiscal dos insumos glosados, é preciso voltarmos ao Termo de Constatação (e-fls. 26 a 29) que acompanhou os Autos de Infração referentes à COFINS (e-fls. 2 a 13) e à contribuição para o PIS/Pasep (e-fls. 14 a 25).

Conforme pode ser observado, a fiscalização glosou os créditos relativos aos insumos classificados no capítulo 29, sem explicar se esses insumos foram por ela reclassificados ou se as respectivas classificações foram informadas pela própria recorrente, em sua resposta ao Termo de Intimação 2 (e-fls. 57 e 58).

A empresa fiscalizada incorreu nas duas infrações descritas acima, ou seja, creditou-se indevidamente, na apuração do PIS/COFINS, de valores na aquisição de insumos classificados no Capítulo 29 da NCM, os quais foram adquiridos com alíquota zero para o PIS e a COFINS; (...)

Assim, impõe-se a glosa dos valores indevidamente creditados, conforme demonstrativo em anexo.

A DRJ, por sua vez, parece ter entendido que as classificações foram informadas pela própria recorrente, uma vez que refere às planilhas onde constam as classificações dos insumos no capítulo 29 como tendo sido apresentadas em resposta ao Termo de Intimação 2:

A relação de insumos (fls. 132 a 195) está encartada na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 57 e 58) que requereu, dentre outras coisas:

*3. Relação das N. Fiscais comprobatórias das aquisições de insumo que geraram o direito ao crédito pleiteado nas DACON relativas aos meses dos anos de 2007 e 2008. A relação deverá ser apresentada em meio magnético (planilha excel), contendo pelo menos os seguintes elementos: número, data emissão, c. f. o. p., destinatário, descrição da mercadoria, classificação fiscal da mercadoria e valor de venda, conforme registrados nas respectivas linhas do DACON.*

No entanto, não há como saber, a partir dos documentos e informações acostados aos autos, se as planilhas apresentadas nas e-fls. 132 a 171 são de fato aquelas apresentadas pela recorrente em CD ou se elas foram manuseadas pela fiscalização. O que é possível afirmar é que as planilhas apresentadas nas e-fls. 172 a 195 foram manipuladas pela fiscalização, a partir das planilhas apresentadas em CD pela recorrente, uma vez que se tratam apenas das glosas de insumos.

Não obstante o exposto acima, o fato é que a recorrente sustenta, em relação aos insumos que ainda se encontram em litígio, que eles não se classificam no capítulo 29 da NCM, e apresenta as notas fiscais de aquisição desses insumos, onde constam que o Nutrix Rovfarin se classifica na posição 2106.90.90, que o Kermix Food Fe se classifica na posição 7205.29.90, que o NB Mix – 0401 se classifica na posição 2106.90.30, que o Premix de Vitaminas e Minerais se classifica na posição 2106.90.30 e que o Globalenzym GOX-1500 se classifica na posição 2106.90.90.

Além disso, a recorrente apresentou nas e-fls. 608, 610, 611, 612 e 614 declarações assinadas pelos representantes da Fortitech, da INDUKERN, da N&B, da Globalfood e da Vitaquímica, respectivamente, afirmando que os insumos fornecidos para a recorrente foram tributados pela contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS, e que se classificam, respectivamente, nas posições 2106.90.30, 7205.29.90, 2106.90.90, 2106.90.90 e 2106.90.9 da NCM.

Diante das provas trazidas aos autos do processo pela recorrente, especialmente as notas fiscais onde estão destacadas as classificações dos insumos adquiridos, e da falta de elementos que corroborem as classificações consideradas pela fiscalização, aliados à incerteza, já apontada pela autoridade julgadora de primeira instância, que se tem a respeito da composição química dos produtos que ainda são objetos da lide, é forçoso reconhecer que há maior plausibilidade na classificação fiscal defendida pela recorrente do que naquela apontada pela fiscalização.

Dessa forma, acato as razões da recorrente para reverter as glosas dos insumos adquiridos da Fortitech, da INDUKERN, da N&B, da Globalfood e da Vitaquímica.

### **Dos insumos adquiridos com alíquota zero**

Alega a recorrente que os insumos adquiridos “com alíquota ZERO, classificados no Capítulo 29 da NCM, geram direito a crédito de PIS/COFINS não cumulativo”, e que “tal previsão está contida no art. 3º, § 2º, II, o qual **somente limita o direito ao crédito relativo aos insumos adquiridos com isenção quando a venda dos produtos também não seja tributada**”.

Diz que a isenção “no regime jurídico do PIS/COFINS em nada – absolutamente nada – se distingue da *alíquota zero*”, e acrescenta que, “quando a lei trata das hipóteses nas quais será exigido o pagamento do PIS/COFINS e a isso denomina alíquota zero, nada mais está a fazer do que criando uma isenção”.

Por isso defende o aproveitamento do crédito dos insumos classificados no capítulo 29 da NCM, adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Sem razão a recorrente na matéria. A lei é por demais clara ao afastar o aproveitamento de crédito pela aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, permitindo, excepcionalmente, o aproveitamento de crédito pela aquisição de bens com isenção, desde que esses bens sejam revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento das contribuições. É essa a única interpretação possível do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que possuem a mesma redação:

Art. 3º ...

...

§ 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.

Sobre a alegada equivalência entre o instituto da isenção e da alíquota zero, trago excerto do Acórdão recorrido que bem pontua a matéria, distinguindo-os em sua exata medida, e que adoto como razão de decidir:

Sobre esses institutos, é importante trazer à colação o entendimento doutrinário de Leandro Paulsen (Curso de Direito Tributário - 7ª ed., 2015):

*A isenção não se confunde com a imunidade, tampouco com a não-incidência ou com a alíquota zero.*

*Havendo imunidade, resta ausente a própria competência tributária relativamente ao fato, operação ou pessoa imunizado. Sequer pode o legislador, no caso de imunidade, determinar a incidência da norma tributária impositiva.*

*A não incidência do tributo, por sua vez, conforme já decidiu o STF, dá-se relativamente a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma.*

*A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. Esta sobrevém a norma de isenção justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria o dever de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal.*

*A alíquota zero, por fim, não constitui caso de exclusão do crédito tributário, mas de estabelecimento do seu aspecto quantitativo de tal modo que a expressão econômica da obrigação seja nula.*

*Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não-incidência decorre da simples ausência de subsunção, a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigi-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica. (g. n.)*

Cabe ainda destacar que, na legislação das contribuições sociais, inexistente menção à equivalência entre os institutos da isenção e da alíquota zero; pelo contrário, é bastante claro quando se refere exclusivamente à isenção e somente ela, ao fazer a assertiva "... inclusive no caso de isenção, esse último ...". Vejamos que, na sequência, o mesmo dispositivo então afirma "... quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição". Ou seja, a condição expressamente estabelecida, ao final do dispositivo, menciona ambos os institutos da isenção e da alíquota zero, bem como o da não incidência. Contudo, a primeira assertiva aponta unicamente o instituto da isenção e ainda lhe faz referência no singular ("... esse último...").

Pelo exposto, não há qualquer disposição expressa na legislação que sugira a equivalência entre isenção e alíquota zero postulada pela impugnante, devendo ser rejeitado este argumento.

Por fim, é de se destacar que é farta a jurisprudência deste Conselho sobre a impossibilidade de creditamento de bens tributados à alíquota zero, a exemplo dos Acórdãos cujas ementas relativas à matéria reproduzo a seguir:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Há vedação legal para apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS na aquisição de bens ou serviços, utilizados como insumos, não onerados pela contribuição.

(Acórdão n.º 9303-009.195, 17 de julho de 2019)

CUSTOS. INSUMOS (PRODUTOS). ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Acórdão n.º 9303-009.734, 11 de novembro de 2019)

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

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS. (Acórdão n.º 9303-009.754, 11 de novembro de 2019)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Há vedação expressa na legislação que regulamenta o sistema não cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins de apropriação de créditos calculados sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

(Acórdão n.º 9303-008.756, 13 de junho de 2019)

SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS COM TRANSPORTE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. AGREGAÇÃO. POSSIBILIDADE. INSUMO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Conforme Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio de 2009, assim como legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o custo de aquisição dos estoques compreende os gastos com o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros.

Há vedação expressa na legislação que regulamenta o sistema não cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins de apropriação de créditos calculados sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

(Acórdão n.º 9303-006.865, 12 de junho de 2018)

### **Do conceito de insumo**

Antes de enfrentarmos as razões recursais trazidas pela recorrente no que diz respeito à glosa de créditos das contribuições não-cumulativas, é fundamental que se esclareça o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002 (contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 (Cofins), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei n.º 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela

intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizermos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei n.º 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei n.º 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos alugueis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei n.º 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de Cofins relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de contribuições não-cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não-cumulativa das contribuições, foram publicadas a IN SRF n.º 247, de 2002, e a IN SRF n.º 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “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”. Eis a ementa:

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

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

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

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

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.

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento

das contribuições não-cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp n.º 1.221.170 não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp n.º 1.221.170, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juíz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/piscofins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das contribuições não-cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.**

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

**1º** - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

**2º** - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

**3º** - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juíz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias."*

Daí a conclusão de que:

*"a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final."*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).*

*Em resumo, é de se definir como 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." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)*

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

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

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

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

*"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

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

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela fiscalização, relativas ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos.

### **Da glosa dos fretes**

A recorrente reclama que “o Acórdão se equivoca gravemente ao sustentar que o frete pago para o transporte da farinha de trigo do estabelecimento industrial aos pontos de venda da empresa não gera direito a créditos (não-cumulatividade) por ter sido realizado após o ciclo de produção ou fabricação do bem e por representar mera “operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com a finalidade de facilitar a comercialização”, não se enquadrando, assim, como “insumo””.

Diz que “a legislação é clara ao permitir que o contribuinte realize o creditamento dos valores aos insumos utilizados na sua atividade, em decorrência da própria sistemática da *não-cumulatividade* do PIS/COFINS”, e que “restringir, ao arripio da nora constitucional e da regra legal, o creditamento a que tem direito o recorrente, fere frontalmente o *espírito da lei*, bem como do *princípio constitucional da não-cumulatividade*”.

Defende que “o método de interpretação lógico-sistemático da norma jurídica impõe que o sentido da palavra insumo há de ser alcançado no contexto em que a mesma está inserida, que nesse caso é a legislação que regula o PIS/COFINS não-cumulativo”, e explica que “tal contribuição incide sobre a receita, com a dedução dos créditos relativos às despesas necessárias à sua obtenção”.

Acrescenta que “a interpretação finalística leva ao mesmo resultado, pois a norma que prevê o direito ao crédito com base nos insumos tem como finalidade dar efetividade à não-cumulatividade do PIS/COFINS”.

Argumenta que “o frete pago nas transferências é serviço tomado de terceiros, tributado pelo PIS/COFINS, e constitui sim um *insumo* diretamente ligado à comercialização dos produtos vendidos pela recorrente”, e que “tal valor, além de compor o custo do bem que será comercializado, é absolutamente indispensável (mais do que “necessário”) para o normal exercício de sua atividade, pois não haveria venda de tais produtos se não tivessem sido colocados nos estabelecimentos vendedores situados nos diversos estados da federação”. Conclui, com isso, que “é mais que evidente que o custo com o deslocamento dos derivados de trigo entre o moinho e os diversos postos de venda espalhados pelo território nacional integra o processo produtivo, pois a produção não teria condições de ser escoada de maneira diversa”.

Cita Acórdãos do CARF de números 3403-002.470 e 3201-033.455, que julga lhe favorecerem, e o REsp 1.221.170, julgado no STJ em 22/02/2018.

Em primeiro lugar, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, e não, como defende a recorrente, para as atividades desenvolvidas pela empresa.

E como esse frete ocorre para além da finalização do processo produtivo, não há como considerá-lo como insumo para fins do disposto no inciso II do art. 3º.

Esse ponto foi expressamente abordado no REsp 1.221.170, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa que, a exemplo da recorrente, atuava no ramo de produção de alimentos. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

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

É de se observar ainda que o frete para a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, que insumo da produção definitivamente não é, também não se enquadra na hipótese de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referida no excerto acima reproduzido, uma vez que não se trata de “frete na operação de venda”.

Esse é o entendimento a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais em julgado recente, onde, por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte:

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.**

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão nº 9303-010.724, de 17 de setembro de 2020)

Dessarte, em consonância com o REsp 1.221.170, entendo que devam ser mantidas as glosas feitas pela fiscalização em relação ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de cerceamento de direito de defesa e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos insumos Nutrix Rovfarin (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da Vitaquímica, Kermix Food Fe (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da INDUKERM, NB Mix – 0401 (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da N&B, Premix de Vitaminas e Minerais (mix de ácido fólico e ferro), adquirido da Fortitech, e Globalenzym GOX 1500 (glucose oxidase), adquirido da Globalfood.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vênia, divirjo em parte, do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor em relação ao tema referente a glosa de fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda, todos da mesma empresa.

No que se refere a aludida glosa, compreendo que possui razão em seu pleito recursal.

Esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, havia firmado entendimento, por unanimidade de votos, que tais dispêndios são aptos a gerar crédito das contribuições. Ilustro o posicionamento com acórdãos de relatorias dos Conselheiros Hécio Lafeté Reis e Charles Mayer de Castro Souza:

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

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

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País. (...)” (Processo nº 10980.722973/2017-17; Acórdão nº 3201-006.152; Relator Conselheiro Hécio Lafeté Reis; sessão de 20/11/2019)

A decisão em tal processo restou assim redigida, na parcela que interessa ao caso:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) reverter as glosas relativas às despesas com fretes pagos no transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para armazéns gerais, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter havido pagamento das contribuições nessas operações;”

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR).

(...)

**“NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.**

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador. (...)” (Processo n.º 10880.953117/2013-14; Acórdão n.º 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/08/2018)

No mesmo sentido é o julgado adiante transcrito da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

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

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

**CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...)” (Processo n.º 16349.000281/2009-46; Acórdão n.º 9303-009.736; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 11/11/2019)

Tem-se também:

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

(...)

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.**

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

(...)” (Processo n.º 10640.901519/2012-77; Acórdão n.º 3302-009.731; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 21/10/2020)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário na matéria.

Importante consignar, que a própria Recorrente possui precedentes do CARF em seu favor no que tange à glosa aqui em debate (glosa dos custos com o frete de produto acabado entre estabelecimentos).

A 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, desta 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos no processo n.º 10380.902748/2016-41 assim decidiu:

“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos à glosa das embalagens e à glosa dos custos com o frete de produto acabado entre estabelecimentos.”

Tal decisão possui a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.” (Processo n.º 10380.902748/2016-41; Acórdão n.º 3301-009.611; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 29/01/2021)

No mesmo sentido os Acórdãos n.ºs 3301-009.606, 3301-009.609, 3301.009.610 e 3301.009.615 todos em que figura como parte a Recorrente.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial em maior extensão ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos em relação aos fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda, todos da mesma empresa.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto para registrar a divergência de

entendimento sobre o conceito jurídico de insumo, para fins de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins na sistemática não cumulativa.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e a IN SRF 404/04, normalmente adotadas pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, próximo da sistemática de deduções utilizada no imposto de renda.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda e este é o entendimento que foi criado neste conselho ao longo dos anos, desde o notório e pioneiro Acórdão n.º 9303-001.037, de agosto de 2010, de relatoria do ex-conselheiro, doutor Henrique Pinheiro Torres.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, nada mais fez do que confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho.

O único voto constante no REsp 1.221.170 / STJ que deve ser considerado para fins legais é o voto vencedor da ministra Regina Helena Costa, que definiu para a aferição do conceito de insumo o seguinte entendimento<sup>1</sup>:

"O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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.**"

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase das atividades econômicas da empresa estão vinculados (singularidade da relação dos dispêndios com as atividades econômicas da empresa).

Não há mais espaço para restringir o conceito jurídico de insumo e atrelá-lo à produção, como propõe o relator, pois o Art. 62, A, do regimento interno do CARF é claro em determinar a obrigatoriedade da aplicação dos entendimentos firmados nos julgamentos do STJ decididos na sistemática de recursos repetitivos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

---

<sup>1</sup> [https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10\\_06-51\\_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-credito-de-PIS-e-Cofins.aspx](https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10_06-51_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-credito-de-PIS-e-Cofins.aspx)