



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10380.902755/2016-42  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.603 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2021  
**Recorrente** GRANDE MOINHO CEARENSE SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Semíramis de Oliveira Duro. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito extemporâneo, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência desse crédito. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Jose Adão Vitorino de Moraes, Semiramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes os conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira e Ari Vendramini.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-009.603 - 3ª Sejl/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10380.902755/2016-42

## Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no. 08-42.767- 3ª Turma da DRJ/FOR (fls 101/114):

Cuida o presente da(s) Declaração(ões) de Compensação (DCOMP) transmitida(s) com o(s) nº 36238.92252.080414.1.3.19-4535, 06171.82794.080414.1.3.19- 9060, 16876.24187.130514.1.3.19-0411 e 21946.47340.160914.1.7.19-1042 (fls. 13 a 28), através da(s) qual(is) a pessoa jurídica acima identificada (doravante denominada manifestante) requer a compensação, com débitos próprios, do crédito de Cofins Não-Cumulativo - Ressarc/Compens, 1º Trimestre de 2014, no valor de R\$ 765.313,43, demonstrado no Pedido de Ressarcimento (PER) nº 37262.24025.070414.1.1.19-8003 (fls. 6 a 12).

O processamento eletrônico desse pedido culminou na emissão do Despacho Decisório, nº de rastreamento 129017699 (fl. 83), emitido em 02/01/2018, que: homologou parcialmente a compensação declarada na DCOMP 36238.92252.080414.1.3.19- 4535, não homologou as compensações declaradas nas DCOMPs 06171.82794.080414.1.3.19-9060, 16876.24187.130514.1.3.19-0411 e 21946.47340.160914.1.7.19-1042, consignou a inexistência de quantia a ser ressarcida para o pedido de ressarcimento no PER 37262.24025.070414.1.1.19-8003 e exigiu o crédito tributário constituído, correspondente aos débitos indevidamente compensados, no valor principal de R\$ 582.016,93, acrescido de multa e juros de mora.

A motivação para o ato decisório está na Informação Fiscal (fls. 29 a 31), em que a autoridade tributária, tendo procedido ao exame da escrituração contábil, de planilhas eletrônicas e de notas fiscais de entrada, glosou parte dos créditos da não-cumulatividade, pois: a) não houve a individualização, dentre o total de fretes descontados, daqueles relacionados ao transporte do produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa; b) considerou que as embalagens de transporte, por se destinarem a facilitar o transporte dos produtos acabados, não estavam abrangidos pelo conceito de insumo; e c) não houve a retificação dos DACONs e das DCTFs de modo a admitir o aproveitamento extemporâneo de créditos.

O lançamento foi notificado à manifestante em 11/01/2018 (fl. 86), por via postal, e a manifestação de inconformidade tempestiva apresentada em 01/02/2018 (fls. 91 a 98).

Defende-se a manifestante destacando que as embalagens para transporte são indispensáveis ao deslocamento da farinha de trigo aos pontos de venda e ao exercício da atividade empresarial. Este acondicionamento é necessário à boa conservação das propriedades do derivado de trigo e de sua higidez para o consumo humano, além de facilitar o transporte, a guarda e o estoque.

Com relação ao frete do produto acabado entre seus estabelecimentos, a manifestante também reconhece ser indispensável à atividade, destacando, ainda, a nulidade do lançamento, porquanto a autoridade tributária reconheceu haver glosado a totalidade dos fretes.

Sobre o aproveitamento extemporâneo de créditos, atesta não haver dúvida de que as operações que lhes deram origem aconteceram. Logo, a não retificação dos DACONs é um mero descumprimento de obrigação acessória, e não impediria o direito ao creditamento.

A Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

Foi apresentado recurso do contribuinte, no qual apresenta questões que serão analisadas no voto que segue.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira – Relatora.

Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

A Recorrente apresentou as seguintes questões:

1. Conceito de insumos
2. Glosa das embalagens
3. Glosa dos custos com o frete para transporte
4. Nulidade do lançamento sem a segregação dos diferentes tipos de frete
5. Créditos considerados extemporâneos
6. Cerceamento ao direito de defesa administrativa – princípio da verdade real

Analisaremos cada um dessas questões apresentadas no Recurso Voluntário.

### **1. Conceito de Insumo**

Inicialmente, a Requerente questiona o conceito de insumo adotado pela autoridade fiscal e pelos julgadores de primeira instância.

Verifiquemos a evolução da jurisprudência e o entendimento atualmente adotado sobre esse tema neste Conselho:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao

processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

*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 SEQUENTES DO CPC/2015).*

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

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

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

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

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“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. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)" (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....  
10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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

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

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)*

.....

*11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:*

*“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.*

*(...)*

*Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) 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).*

*Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.*

*Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.*

*(...)*

*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.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)*

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

*“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.*

*Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)*

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

*“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(...)”*

*Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênia aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

*realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)*

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

## 2. Glosa das embalagens

Assevera a Recorrente que as embalagens são imprescindíveis à boa conservação das propriedades do derivado do trigo e de sua higidez para o consumo humano no deslocamento entre o moinho e os diversos postos de venda espalhados pelo território nacional. Na decisão recorrida, aceita-se a essencialidade da embalagens em pauta, mas, mesmo assim, conclui-se que não se enquadram no conceito legal de insumo.

Conforme se observou no item anterior, o conceito de insumo evolui na jurisprudência judicial e administrativa. Nesse sentido, adotamos entendimento consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais de que tais embalagens cumprem o requisito de essencialidade e devem ser tidas como insumos. Reproduzimos trecho da ementa 9303-009.049 – CSRF / 3ª Turma:

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.*

Dessa forma, é de se concluir que assiste razão à Recorrente neste ponto.

## 3. Glosa dos custos com o frete para transporte

Trata-se de custo de frete de produto acabado. Conforme afirma a Recorrente, trata-se de contratação de frete para transporte de farinha de trigo e esclarece: “a recorrente tem um estabelecimento industrial situado em Fortaleza-CE, onde recebe o trigo para moagem, transforma-o em farinha e faz o deslocamento dessa farinha de trigo para os seus diversos pontos de venda, espalhados por boa parte do território nacional”.

Normalmente esse crédito é concedido por esta turma, com fulcro no entendimento da CSRF. Transcrevo entendimento constante do Acórdão n.º 3301-008.786 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 10830.907610/2012-69, o qual adoto:

*Revertem-se as glosas neste ponto. Isso porque o serviço de frete interno de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos,*

*ou mesmo serviço de frete entre estabelecimento e armazém, incluindo aí próprio serviço de armazenamento, em que pese após a produção de um produto em si, ainda fazem parte do processo produtivo e integram o custo de produção, já que não estão vinculados à operação de venda. É por isso que o crédito, nessa hipótese, se faz na modalidade de insumo, previsto no artigo 3º, II, e não na modalidade de frete e armazém na operação de venda, previsto no artigo 3, IX, todos da Lei 10.833/2003. Estes custos de frete interno e armazém irão compor o custo de produção e farão parte do valor agregado ao produto produzido pela indústria. Daí sua configuração como insumo. As turmas ordinárias e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possuem entendimento consolidado na matéria:*

*Acórdão nº -3201-006.152. Relator Hécio Lafetá Reis. Publicação 11/12/2019 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. ---*

*Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DF CARF MF Fl. 232 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 nº 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.*

*É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.*

A título meramente informativo, cabe consignar que, em decisões recentes, a CSRF adotou entendimento diverso, conforme voto do Conselheiro Rodrigo Possas no Acórdão no. 9303-010.249 – CSRF / 3ª Turma Sessão de, de 11 de março de 2020.

Contudo, proponho continuarmos na linha de entendimento já desenvolvida e fundamentada. Portanto, é de concluir pelo acolhimento do pleito da Recorrente neste aspecto.

#### **4. Nulidade do lançamento sem a segregação dos diferentes tipos de frete**

A glosa dos créditos decorrentes dos fretes contratados pela empresa se deu sobre a totalidade dos valores porque, segundo a fiscalização:

*No período considerado, constatou-se que os lançamentos contábeis e as planilhas eletrônicas apresentadas pelo contribuinte não individualizaram, do total de fretes contratados pela empresa, aqueles relacionados ao transporte entre estabelecimentos.*

*Na impossibilidade de discriminação dos referidos fretes, não restou alternativa outra à Auditoria senão a glosa de todos os créditos referentes à contratação destes serviços pela empresa.*

A decisão recorrida ratificou a glosa integral.

Defende a Recorrente que esse lançamento integral implica nulidade de tal lançamento. Cumpre consignar que o ônus de prova pertence à Recorrente, quem solicita os créditos.

Entretanto, tendo em conta que esta turma se manifestou pela procedência do pleito quanto aos créditos dos custos com o frete para transporte (item 3 deste voto), este pleito residual perde o objeto.

#### **5. Créditos considerados extemporâneos**

Defende que em relação aos créditos considerados extemporâneos, não há dúvida de que as operações ocorreram, e de que delas surge o direito ao crédito. A glosa, explica a Recorrente, foi realizada porque o aproveitamento ter ocorrido *extemporaneamente*, sem que, todavia, tenha sequer se cogitado de decadência, ou qualquer outra forma de extinção desse direito pelo decurso do tempo.

Entendeu a fiscalização que há necessidade de se proceder a retificação nas respectivas DACON's e DCTF's.

Contudo, defende a Recorrente que o simples fato de não terem sido retificadas as DACTON's e DCTF's do período a que correspondiam tais créditos supostamente "extemporâneos" não é suficiente, tampouco motivo justo para suas glosas.

Por sua vez, entende-se que o Contribuinte deveria providenciar as retificações do seu Demonstrativo de Apuração da Contribuições (DACTON) e das correspondentes Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) para que se pudesse informar à administração fazendária a existência de créditos extemporâneos.

Ocorre que, como isso não ocorreu, ou seja, o contribuinte não fez as retificações de DACTON e DCTF, fica a questão se faria jus ao crédito apurado nas contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas no prazo de cinco anos a contar da aquisição dos insumos. É necessário não só alegar a existência de créditos, mas demonstrar de forma inequívoca a existência do crédito extemporâneo, daí o entendimento da necessidade das retificadoras.

Salienta-se que o que estabelece o art. 1º. do Decreto n. 20.910/1932, no que concerne à reinvidicação de direito contra a Fazenda que prescreve em 5 anos da data do ato ou fato do qual se originarem.

O sítio da Receita Federal do Brasil na pergunta 60 da seção das perguntas frequentes do EFD admite ser possível requerer os créditos extemporâneos da seguinte forma:

Pergunta 60. Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. **No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB no. 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).** (grifou-se).

Na decisão proferida por intermédio do Acórdão 3401-001.585 do CARF, processo 13981.000257/2005-20, entendeu-se desta forma:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACTON. Desde que desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacton por parte do contribuinte.

Dessa forma, conclui-se que a Recorrente faz jus ao crédito extemporâneo desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência desse crédito.

## 6. Cerceamento ao direito de defesa administrativa – princípio da verdade real

A Recorrente alega o princípio da verdade material e invoca seu direito de produção de provas.

*28. A finalidade do processo administrativo tributário é a busca pela verdade real, bem como a tutela da legalidade, mediante, inclusive, a garantia ao contraditório e à ampla defesa. Não se presta, simplesmente, à ratificação dos procedimentos de fiscalização que culminaram com a formação de um crédito para a Fazenda Pública.*

*29. 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 perante a primeira instância administrativa ("preclusão"). Da mesma forma, não se pode negar um pedido de perícia técnica, pelo fato de o pedido inicial vir desacompanhado de todos os dados que podem ser perfeitamente fornecidos logo após a publicação do despacho que a deferir.*

*30. Sequer o impugnante, aqui recorrente, saberia naquela ocasião se o pedido seria aceito. Assim, como poderia ir logo indicando perito e formulando quesitos, mormente a um pedido que sequer sabe ser aceito?*

Contudo, a Recorrente teve plena oportunidade de apresentar suas provas e seus fundamentos, tanto que o fez em grande medida, não cabendo mais neste momento processual a produção de provas, tendo se consolidado a preclusão.

### CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto 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, bem como o crédito extemporâneo, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência deste crédito extemporâneo.

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira