



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



**Processo nº** 10650.902256/2017-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.219 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2020  
**Recorrente** DELTA SUCROENERGIA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2015 A 30/09/2015**

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos dos insumos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições. A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) deve gerar crédito.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral do regime não-cumulativo, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento das contribuições, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, deve gerar o crédito.

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. OPERAÇÕES DE COMPRA E DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com fretes entre estabelecimentos, assim como dos fretes realizados nas operações de transferências, de compras e de vendas. Essas despesas integram o conceito de insumo e geram direito à apuração de créditos. Fundamento: Art. 3.º, incisos II e IX, da Lei 10.833/03.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. FRETE NA REMESSA DA PRODUÇÃO PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e remessa da produção, passíveis de serem enquadrados como custos de produção. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03.

FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM.

Os serviços de movimentação de carga e remessas para depósito ou armazenagem, tanto na operação de venda quanto durante o processo produtivo da agroindústria, geram direito ao crédito. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03.

CRÉDITO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. ÁREAS DE CULTIVO. POSSIBILIDADE.

O transporte de funcionários até as áreas de cultivo são equiparados ao conceito jurídico intermediário de insumo e também configuram hipótese de aproveitamento de crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Fundamento: Art. 3.º, inciso II da Lei 10.833/03.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. SACOLAS *BIG BAGS*. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o caso em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos termos que segue. I. Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre (i) frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”); e (ii) frete na compra para industrialização ou produção rural. II. Por maioria de votos, reverter as glosas sobre (a) frete na remessa da produção para formação de lote de exportação; (b) frete na remessa para depósito ou armazenagem; (c) despesas com armazenagem na operação de venda; (d) frete na aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições; (e) transporte de funcionários

para as áreas de cultivo; e (f) sacolas big bags (embalagens). Vencidos, quanto aos itens (a), (b) e (c), os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles que lhes negavam provimento. Vencida no item (d) a conselheira Mara Cristina Sifuentes que lhe negava provimento. Vencido nos itens (e) e (f) o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles que lhes negava provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.199, de 21 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10650.902230/2017-61, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Substituto e Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Vice-Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada, em síntese, da seguinte forma:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de Apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

### CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

08-49.434 DRJ/FOR Fls. 2 2 Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

### NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos da contribuição não cumulativa.

### CONCEITO DE INSUMO. MOMENTO PRODUTIVO.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente,

excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.,

bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

#### SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, REPARO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos do processo produtivo do contribuinte, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.

#### BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento da contribuição, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

Contudo, há duas exceções: 1ª. no caso especial de aquisição de bens ou serviços com isenção da contribuição, terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições; 2ª. aquisição de bens com crédito presumido.

#### CONCEITO DE INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange somente a embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação ou que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE. COMPRA E VENDA.

Inexiste previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

Somente o frete na operação de venda, pago a pessoa jurídica domiciliada no país, confere direito a crédito, desde que suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo. Fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição e, neste caso, geram crédito presumido.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3201-009.219 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902256/2017-17

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Conforme a legislação, o Direito Tributário, as provas, os fatos, 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 este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada 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, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Situação que retrata a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo 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.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estão vinculados.

Importante registrar que a decisão antecedente aplicou o mencionado conceito intermediário de insumos, aplicou o entendimento firmado no REsp 1.221.170 / STJ, no Parecer Normativo Cosit n.º 5, nota CEI/PGFN 63/2018 e reverteu algumas das glosas, conforme trecho conclusivo transcrito a seguir:

“103. Do quanto expendido, voto por julgar **procedente em parte** a manifestação de inconformidade, no sentido de reconhecer o crédito de ressarcimento da Cofins, referente ao 2º trimestre de 2013, no valor de R\$ 6.106,79, homologando-se as compensações declaradas até o limite do valor creditício.”

Considerando que não houve Recurso de Ofício e que, mesmo se houvesse, tal recurso não alcançaria o valor de alçada previsto nas normas regentes, restou em litígio somente as glosas que restaram mantidas após a decisão *a quo*: preliminar de nulidade,

dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais, aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, fretes nas aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, despesas com armazenagem, fretes entre estabelecimentos, fretes de produtos finais entre filiais e armazéns, logística, transporte de funcionários, assessoria aduaneira e embalagens big bags.

**- Preliminar de Nulidade.**

O contribuinte alegou que há nulidade tanto na decisão de primeira instância quanto no despacho decisório, em razão das rubricas utilizadas como referência pela autoridade fiscal.

Que teria prejudicado

Contudo, como bem explicado na decisão *a quo*, as rubricas utilizadas como referências nas glosas foram fornecidas pelo próprio contribuinte em sua escrita contábil e fiscal, razão pela qual verifica-se que o devido processo legal foi respeitado e que nenhuma das nulidades previstas no Art. 59 do Decreto 70.235/72 restou configurada.

Deve ser negado provimento.

**- Dispêndios realizados nas atividades administrativas, comerciais e jurídicas;**

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos<sup>1</sup>”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

---

<sup>1</sup> Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “*call center*”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio accidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio accidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

No presente caso a decisão anterior descreveu quais seriam os itens que estariam dentro desse grupo de dispêndios administrativos e comerciais, conforme trechos selecionados e transcritos a seguir:

“62. Quanto aos demais itens de glosa (1.25, 1.26, 1.27, 1.28, 2.5 e 2.7), referentes a gastos com lanches, refeições, produtos de higiene e limpeza, bem como despesas com serviços ambientais e manutenção de equipamento de escritório, a despeito de relacionados à motivação “área ou atividade agrícola”, tais bens ou serviços não podem ser considerados insumos, por não integrarem o processo produtivo agrícola.

(...)

65. Com efeito, na área administrativa como um todo, inclusive à relativa à industrial, deparamo-nos com gastos com combustíveis (óleo diesel, gasolina, GLP) empregados em veículos da diretoria e de serviços gerais; ventiladores usados em departamento administrativo; EPIs nos departamentos de serviços gerais e segurança patrimonial; alicates e enxadas utilizados no serviço geral; flores adquiridas pelo departamento de comunicação e marketing; água, refrigerante, suco, bolo e demais alimentos consumidos pela diretoria e setores administrativos; medicamentos para serem aplicados pelo departamento administrativo; materiais elétricos como lâmpadas, reatores etc, para ser utilizados em setores administrativos etc.

66. Da mesma forma quanto aos serviços tomados pela área administrativa, tais como serviços de manutenção e revisão de equipamentos administrativos, de central etc.

67. Na área comercial como um todo, encontramos igualmente itens de despesas ligados à logística, tais como rolamento, ventilador, pá quadrada, combustíveis (óleo diesel, gasolina, GLP); lanches, refeições, material de higiene, consumidos pelo pessoal do departamento comercial; materiais de construção (brita, cimento etc) e de limpeza (veja multiuso, desinfetante, papel toalha), papel, lápis, tinta, carimbo, mouse, utilizados no setor comercial.”

Em recurso o contribuinte se limitou a reforçar a manifestação de inconformidade e não juntou aos autos elementos que pudessem comprovar a singularidade, a relevância e a essencialidade da utilização de tais dispêndios nas atividades da empresa.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Portanto, tais glosas devem ser mantidas.

#### **- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições;**

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero ou não sujeitos ao pagamento das contribuições, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidades de aproveitamento de créditos:

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;”

O dispêndio com o insumo em si, que tenha alíquota zero ou não esteja sujeito ao recolhimento das contribuições, não deve gerar o crédito, porque, apesar de serem essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, estão fora do campo de incidência da sistemática não cumulativa.

O relator do Acórdão proferido no âmbito da delegacia regional de julgamento, acertadamente, também apontou como fundamento o Art. 3.º, §2.º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03<sup>2</sup>:

“71. A quinta glosa (itens 1.2 do TVF) alcançou o crédito sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (itens 1.2 e 1.3 do Anexo I), como nos casos de antibiótico (não-incidência) e de cana-de-açúcar (suspensão), por força do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.367/2002 e 10.833/20032, que veda o creditamento sobre itens adquiridos não submetidos ao pagamento das contribuições.”

Logo, este tópico não merece provimento.

#### - Fretes nas aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições;

A fiscalização entende que as aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou as aquisições de insumos para fabricação de bens com alíquota zero não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos, por não cumprirem com a sistemática não cumulativa e com as regras inerentes ao seu modo de funcionamento.

O dispêndio realizado com o frete, no entanto, não está vinculado à alíquota do insumo adquirido ou à alíquota do bem produzido, pois é um dispêndio independente.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, é necessário analisar se o frete, como um dispêndio em si, é relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou.

Frete sobre aquisições de insumos com alíquota zero ou frete sobre aquisições de insumos para produção de produtos com alíquota zero, se relevantes e essenciais, configuram dispêndio sobre aquisições de insumos e devem gerar o crédito.

---

<sup>2</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

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

O Recurso Voluntário merece provimento neste ponto para reconhecer o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, desde que observados os demais requisitos objetivos da legislação, como terem sido pagos à empresa nacional e terem sido pagas as contribuições sobre tais serviços.

**- Despesas com armazenagem, fretes, logística, assessoria aduaneira e transporte de funcionários (à áreas de cultivo);**

A alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos merece provimento, nos mesmos moldes consubstanciados nos Acórdãos CARF n.º 3302-002.974 e 9303-006.218.

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

**"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.**

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF – Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Sobre a possibilidade de apuração de créditos, as despesas com logística e armazenagem também foram previstas de forma específica pela legislação, conforme o 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:

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

No presente caso em concreto, como resumido na decisão de primeira instância e transcrito a seguir, o contribuinte pretende aproveitar crédito sobre os seguintes dispêndios com fretes, que foram objeto de glosa:

“84. Em sua defesa, que contempla o tema frete nos dois itens de glosa, a impugnante identifica as seguintes modalidades de frete:

- (i) Frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);
- (ii) Frete na compra para industrialização ou produção rural;
- (iii) Frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;
- (iv) Frete na remessa para depósito ou armazenagem;
- (v) Frete de outras saídas não especificadas.”

A singularidade, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos e dos demais fretes, como o transporte dos funcionários até a área de cultivo, para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, com exceção dos “fretes de outras saídas não especificadas”, justamente em razão da ausência da especificação da finalidade e natureza do frete.

A glosa também deve ser mantida sobre os dispêndios realizados com “assessoria aduaneira”, em razão da ausência de definição e identificação da essencialidade e relevância de tais dispêndios nas atividades do contribuinte. Em que pese ser possível deduzir que tais custos sejam essenciais e relevantes para a exportação dos produtos, é ônus do contribuinte comprovar exatamente a natureza de tal assessoria aduaneira, pois, caso contrário, poder-se-ia permitir o crédito sobre uma assessoria aduaneira mais ligada ao setor administrativo da empresa, um tipo de dispêndio que não deve gerar o crédito, como explicitado anteriormente.

Pelo exposto, sejam para os fretes entre estabelecimentos ou sejam para a movimentação de mercadorias, devem ser revertidas as glosas sobre os dispêndios com logística, armazenagem, transporte de funcionários às áreas de cultivo e também sobre os seguintes fretes: “(i) Frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);(ii) Frete na compra para industrialização ou produção rural; (iii) Frete na remessa da produção para formação de lote de exportação e (iv) Frete na remessa para depósito ou armazenagem.

**- Sacolas *Big Bags* (embalagem);**

Existem inúmeros precedentes neste Conselho que reconhecem a essencialidade e relevância das sacolas Big Bags nas atividades das empresas. Por exemplo, no resultado do julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 3201-005.564, esta turma, em outra composição, por unanimidade de votos, votou por permitir o crédito:

#### “Pallets e Big Bags

Os pallets são amplamente aplicados dentro do processo produtivo da requerente, sendo essenciais. São relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados); (ii) - armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) - armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) - armazenagem durante o ciclo de industrialização; (v) - embalagem e transporte de mercadorias. (e-fl. 926)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de pallets utilizados na organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis.

Ainda dentro desse item observo que também devem ser considerados os "SC big bag" utilizado para o transporte da farinha.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para movimentar cargas; ii) o fato de tais pallets e big bags serem muitas vezes descartados, não mais retornando para o estabelecimento da Recorrente.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

#### CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS

Os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. Acórdão nº 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91 Data 27/09/2017

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos pallets e dos big bags.”

Diante do exposto, a glosa sobre as sacolas Big Bags deve ser revertida.

Diante de todo o exposto e fundamentado, vota-se para que a preliminar de nulidade seja rejeitada e, no mérito, para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre:

- frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);
- frete na compra para industrialização ou produção rural;
- frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;
- frete na remessa para depósito ou armazenagem;

- despesas com armazenagem na operação de venda;
- frete na aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições;
- transporte de funcionários para as áreas de cultivo;
- sacolas big bags (embalagens).

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: reverter as glosas sobre (i) frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”); (ii) frete na compra para industrialização ou produção rural; (iii) frete na remessa da produção para formação de lote de exportação; (iv) frete na remessa para depósito ou armazenagem; (v) despesas com armazenagem na operação de venda; (vi) frete na aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições; (vii) transporte de funcionários para as áreas de cultivo; e (viii) sacolas big bags (embalagens).

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Substituto e Redator