



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



**Processo nº** 10680.723661/2010-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.831 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** COMPANHIA SIDERURGICA PITANGUI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

NULIDADE. AUSÊNCIA PRORROGAÇÃO MPF. AUSÊNCIA SÚMULA CARF 171.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da efetividade do ingresso das mercadorias, e da realização, recebimento e utilização dos alegados serviços tomados impõe a glosa dos créditos de PIS e COFINS referentes aos respectivos custos.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA TERMINAL DE CARGA PARA EXPORTAÇÃO. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para a COFINS sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para terminal de carga para exportação.

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do

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

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

**PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.**

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, para manter as glosas referentes aos fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e entre o estabelecimento da empresa até o terminal de carga para exportação; Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thaís de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento parcial ao recurso neste ponto; e (ii) por unanimidade de votos, para negar provimento ao Recurso Voluntário quanto aos demais argumentos da defesa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3402-009.827, de 16 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10680.720835/2010-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s): a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares e o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges.

## **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 n.º 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 improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de

Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) Estando os atos administrativos revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito; (2) O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; (3) A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão; (4) Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos; (5) Somente dão direito ao crédito de COFINS, no regime de incidência não cumulativa, os dispêndios expressamente autorizados em lei; (6) Constatada a inidoneidade de diversas notas fiscais, e não tendo a contribuinte apresentado documentação hábil e idônea que comprovasse o real ingresso das mercadorias e recebimento dos serviços descritos nas notas consideradas inidôneas, é correta a glosa de créditos efetuada pela Fiscalização e (7) É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando em síntese:

(i) a nulidade do despacho decisório em razão de sua lavratura quando já extinto o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;

(ii) a validade dos créditos tomados com base nas notas fiscais consideradas inidôneas pela fiscalização vez que:

(ii.1) o ônus da prova é da fiscalização e não do contribuinte, presunção fiscal não é fato gerador do tributo. Afirma, ainda que apresentou os documentos bancários para comprovar o pagamento dos valores de parte das notas fiscais, além das informações colhidas na ação fiscal confirmar que as operações efetivamente ocorreram;

(ii.2) a autoridade fiscal deixou de observar o procedimento administrativo cabível para avaliar a idoneidade das empresas e a autoridade fiscal competente para tanto (Portaria do Ministro de Estado da Fazenda - MF N.º 187 DE 26.04.1993);

(ii.3) a irretroatividade dos atos declaratórios de inaptidão, invocando a aplicação do Recurso Especial n.º 1.148.444/MG e a correspondente Súmula n.º 509 do STJ, que fixou que "*é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.*" Sustenta a efetividade das operações considerando que não

possuía empregados para realizar atividade de carvoejamento, sendo que sem o carvão sua indústria não iria operar, conforme documentos apresentados no PAF 15504.020648/2009-45, de imposto de renda, anexo ao Recurso Voluntário.

(iii) em se tratando de crédito de imobilizado, caberia à fiscalização considerar o crédito como depreciação, na forma da lei, o que não foi feito;

(iv) a validade dos créditos de insumo de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, do estabelecimento até o terminal de carga e o transporte de passageiros.

Em seguida, os autos foram direcionados a esse Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

Quanto à tempestividade, conhecimento e demais argumentos do Recurso Voluntário do contribuinte, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

Adentra-se, a seguir, em cada um dos argumentos de defesa da Recorrente.

### **I – NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO EM RAZÃO DE SUA LAVRATURA QUANDO JÁ EXTINTO O MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF**

Sustenta a Recorrente que caberia ser reconhecida a nulidade do despacho, vez que o MPF já havia sido extinto no momento de sua lavratura.

Contudo, o entendimento que está sedimentado nas searas administrativas é no sentido de que eventuais irregularidades cometidas no MPF, inclusive quanto ao prazo, não afetam o trabalho fiscal dele resultante. É o que consta da Súmula CARF n.º 171, que expressa:

Súmula CARF n.º 171

**Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.** (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198. Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 (grifei)

Cabe, portanto, ser afastada essa alegação do sujeito passivo.

## II – DAS NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS

Nesse ponto, a Recorrente busca reconhecer a validade dos créditos tomados com base nas notas fiscais consideradas inidôneas pela fiscalização vez que:

- a autoridade fiscal deixou de observar o procedimento administrativo cabível para avaliar a idoneidade das empresas e a autoridade fiscal competente para tanto (Portaria do Ministro de Estado da Fazenda - MF N.º 187 de 26.04.1993);
- o ônus da prova é da fiscalização e não do contribuinte, presunção fiscal não é fato gerador do tributo. Afirma, ainda que apresentou os documentos bancários para comprovar o pagamento dos valores de parte das notas fiscais, além das informações colhidas na ação fiscal confirmar que as operações efetivamente ocorreram;
- a irretroatividade dos atos declaratórios de inaptidão, invocando a aplicação do Recurso Especial n.º 1.148.444/MG e a correspondente Súmula n.º 509 do STJ, que fixou que "*é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.*" Sustenta a efetividade das operações considerando que não possuía empregados para realizar atividade de carvoejamento, sendo que sem o carvão sua indústria não iria operar.

Primeiramente, sustenta a Recorrente que a autoridade fiscal deixou de observar o procedimento administrativo cabível para avaliar a idoneidade das notas fiscais emitidas pelas empresas e a autoridade fiscal competente para tanto (Portaria do Ministro de Estado da Fazenda - MF N.º 187 DE 26.04.1993).

De fato, a referida portaria "*dispõe sobre indícios de falsidade material ou ideológico verificadas em ação fiscal*", indicando procedimentos específicos que devem ser seguidos pela fiscalização quanto aos documentos com indício de falsidade. A Portaria indica no art. 4º a necessidade de ser observado um trâmite próprio do procedimento que envolve a inidoneidade de documentos para fins de glosa de créditos, exigindo expressamente que **o contribuinte sob fiscalização "deverá ser intimado para comprovar o efetivo pagamento e recebimento dos bens"**:

Art. 4º Sempre que, no decorrer de ação fiscal, forem encontrados documentos emitidos em nome das pessoas jurídicas referidas no art. 3º, **o contribuinte sob fiscalização deverá ser intimado para comprovar o efetivo pagamento e recebimento dos bens, direitos, mercadorias ou da prestação dos serviços, sob pena de:**

I - ter glosados os custos e as despesas decorrentes do pagamento não comprovado;

**II - ter glosado o crédito fiscal originário de documento inidôneo; e**

III - ter lançado o crédito tributário relativo ao imposto de renda na fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. (grifei)

Contudo, atentando-se para o relato da fiscalização e para os termos de intimação constantes dos anexos desses autos, possível confirmar que a Recorrente, à época fiscalizada, teve a oportunidade, por mais de um vez, de apresentar todos os documentos para demonstrar o efetivo pagamento e recebimento dos bens. Observa-se que para todas as empresas que foram objeto de glosa em razão das notas fiscais serem admitidas como inidôneas a fiscalização procedeu com essa intimação para o ora Recorrente. Como indicado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal:

**Lavramos Termo de Intimação Fiscal n.º 003 em 08/05/2009, em que intimamos a Cia Siderúrgica Pitangui a apresentar as Notas Fiscais emitidas pela empresa COFERCOQ que serviram para comprovar os valores lançados em sua contabilidade, apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovem a efetiva aquisição dos materiais e efetivo pagamento.** (grifei)

Lavramos Termo de Intimação Fiscal n.º 003 em 08/05/2009, em que intimamos a Cia Siderúrgica Pitangui a apresentar as Notas Fiscais emitidas pela empresa TRANSPORTES OLIVEIRA — JOEL ANTONIO DE OLIVEIRA, CNPJ: 02.679.973/0001-24 que serviram para comprovar os valores lançados em sua contabilidade, apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovem a efetiva aquisição dos materiais e efetivo pagamento(extratos/cópia bancária de cheques/etc...). Foi lavrado ainda o Termo de intimação Fiscal n.º 009 no dia 02/09/2009 em que REINTIMAMOS a prestar as mesmas informações. (grifei)

Conforme Termos de Intimação lavrados, e respostas, constantes do ANEXO I, II e III o processo protocolizado sob no 10680-720.835/2010-10, a fiscalizada foi intimada a apresentar as notas fiscais emitidas pela empresa CARVOARIA XAVIER ROCHA LTDAME — CNPJ: 02.565.655/0001-32, comprovantes da efetiva aquisição dos materiais/prestação dos serviços e do efetivo pagamento (extratos/cópia bancária de cheques/etc...). (grifei)

Conforme Termos de Intimação lavrados, e respostas, constantes do ANEXO I, II e III ao processo protocolizado sob n.º 10680-720.835/2010-10, a fiscalizada foi intimada a apresentar as notas fiscais emitidas pela empresa CARVOARIA XAVIER — CNPJ: 64.252.455/0001-87, comprovantes da efetiva aquisição dos materiais/prestação dos serviços e do efetivo pagamento (extratos/cópia bancária de cheques/etc...). (grifei)

A fiscalização igualmente intimou os próprios prestadores para buscar informações das operações.

Observa-se, portanto, que a fiscalização observou os termos da Portaria MF n.º 187/1993, sendo descabida a alegação trazida pela Recorrente. Importante atentar que a fiscalização não desconsiderou a personalidade jurídicas das empresas, apenas trouxe como elemento indiciário que as empresas não estava cumprindo com suas obrigações fiscais à época dos fatos (como inoperante para fins de DIPJ ou com enorme discrepância de informações). Não há no presente caso uma declaração de inaptidão das pessoas jurídicas fornecedoras, mas apenas a desconsideração das notas fiscais emitidas por falsidade material e formal.

A fiscalização trouxe aos autos amplo conjunto indiciário para evidenciar as razões pelas quais entendeu pela necessidade da confirmação das operações, trazendo considerações específicas quanto a cada uma das empresas cujas notas fiscais foram objeto de glosa. Evidencia que os documentos fiscais elaborados foram informados sem receitas auferidas no período, sem movimentação de operações, não tendo sido apresentados contratos de fornecimento, comprovantes de pagamento (realizados em dinheiro ou em cheques nominados a outras pessoas), comprovantes de transportes dos bens, ausência de carimbo fiscal nas notas fiscais, muitas delas emitidas com a mesma

grafia... A fiscalização ainda indica divergências entre as informações prestadas pela Recorrente e pelas empresas fornecedoras (como no caso da COFERCOQ), trazendo elementos de prova indiciárias para demonstrar que as operações não teriam ocorrido de fato.

Por outro lado, no curso da fiscalização, as empresas (Recorrente e fornecedores) não trouxe elementos de prova suficientes para demonstrar que essas operações efetivamente ocorreram. E em seu Recurso a Recorrente não traz novos elementos probatórios para refutar esses indícios. Caberia a Recorrente apresentar outros elementos de prova para evidenciar as operações, como os comprovantes de pagamento para as empresas (nominalmente), os contratos firmados com aquelas pessoas jurídica ou mesmo os contatos realizados entre a Recorrente e as empresas, de forma a demonstrar a veracidade da compra e venda indicada nas notas fiscais.

Insta mencionar que a ausência de empregados na atividade de carvoaria não evidencia que aquelas operações específicas sob análise, das empresas que foram objeto da glosa, efetivamente ocorreram. De fato, a própria Recorrente evidencia que adquire o carvão vegetal de diferentes fornecedores, sendo possível que a sua demanda de carvão seja atingida por algum fornecedor distinto daqueles que foram objeto do presente Despacho Decisório (COFERCOQ LTDA, JOEL ANTONIO DE OLIVEIRA — TRANSPORTES OLIVEIRA, CARVOARIA XAVIER ROCHA LTDA-ME, ARLINDO XAVIER DA SILVA-ME - CARVOARIA XAVIER).

Considerando os documentos constantes dos presentes autos, não é possível afastar a presunção na qual a fiscalização se baseou no sentido de que as operações não ocorreram de fato em razão da ausência ou enorme discrepância de informações econômicas prestadas pelos fornecedores ao fisco em DIPJ.

Essencial salientar que essa foi a mesma conclusão alcançada por este CARF no Acórdão 1202-00.823 de 03/07/2013 do julgamento do lançamento de IRPJ e CSLL referente aos mesmos fatos aqui analisados no PAF 15504.020648/2009-45. Após reproduzir o Termo de Constatação Fiscal, a Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner assim se manifestou:

Em todos os casos, concluiu a fiscalização, a partir da análise dos documentos apresentados, que o custo lançado na contabilidade da recorrente estaria respaldado por notas fiscais de favor, sem a efetiva contraprestação da entrega dos materiais, com a finalidade de aumentar seus custos, reduzindo o lucro, base para a tributação do imposto de renda e da contribuição social.

**Além da falta de comprovação da contraprestação, verificou-se a inexistência de fato de estabelecimentos; omissão contumaz na entrega de declarações exigidas no âmbito da Receita Federal; entrega de declaração de “INATIVA” no período base de emissão dos documentos; e entrega de declarações com valores zerados, etc.**

**Ou seja, as glosas se deram por se tratar de notas fiscais inidôneas que não serviam para comprovar o custo nelas registrados.**

Em sua defesa, a recorrente alega que não lhe caberia aferir a regularidade fiscal de seus fornecedores. Todavia, como se viu, a acusação fiscal não se limitou a esse aspecto, tendo sido várias irregularidades fiscais minuciosamente descritas no TVCF. **O conjunto de provas trazidas aos autos convergem no sentido de que os documentos que lastrearam os custos são, de fato, inidôneos. Diante de tantas e tão fortes evidências de que as operações registradas na contabilidade da recorrente não ocorreram na realidade, a dedutibilidade dos custos somente seria possível se a recorrente comprovasse documentalmente a efetiva aquisição dos materiais ou serviços e seu efetivo**

**pagamento, o que não ocorreu nem na faz impugnatória, nem junto ao recurso voluntário.** (grifei)

E aqui é essencial consignar que a comprovação da efetividade das operações é requisito essencial para a aplicação do Resp 1.148.444 e da correspondente Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “*é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, **quando demonstrada a veracidade da compra e venda.***” No presente caso, como visto, a Recorrente não traz os elementos para demonstrar a veracidade da compra e venda.

E considerando a alegação do ônus da prova trazida pela Recorrente, cumpre novamente<sup>2</sup> consignar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não reconhecer o direito creditório pleiteado e não homologar a compensação pleiteada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972<sup>3</sup>.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho. A título de exemplo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.** Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)” (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Com isso, face a ausência de provas, deve ser mantida a conclusão alcançada pela fiscalização, e mantida pela r. decisão de primeira instância, no sentido da inexistência do direito creditório quanto às notas fiscais consideradas inidôneas (COFERCOQ LTDA, JOEL ANTONIO DE OLIVEIRA — TRANSPORTES OLIVEIRA, CARVOARIA XAVIER ROCHA LTDA-ME, ARLINDO XAVIER DA SILVA-ME - CARVOARIA XAVIER), inexistindo qualquer violação aos artigos 165 e 170 do CTN.

### III – DO CRÉDITO DO ATIVO IMOBILIZADO

<sup>2</sup> Como já consignando por esta Turma em outras oportunidade como, por exemplo, no Acórdão n.º 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria.

<sup>3</sup> “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

Sustenta a Recorrente que uma vez reconhecido que os custos seriam referentes ao imobilizado, caberia à fiscalização considerar o crédito como depreciação, na forma da lei, o que não foi feito;

Contudo, a Recorrente não traz qualquer alegação ou elemento probatório capaz de demonstrar que constariam dos presentes autos os elementos contábeis necessários para calcular os valores de depreciação/amortização, ou mesmo elementos que evidenciassem que os o cálculo da depreciação/amortização eventualmente realizado pelo sujeito passivo não teria levado em consideração os custos agora glosados.

De fato, art. 3º, §1º, III, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 admite a tomada de crédito sobre a depreciação/amortização do bem do ativo imobilizado. Mas não constam dos autos elementos que demonstrariam que esse crédito já não teria sido utilizado pela pessoa jurídica ou mesmo que os custos glosados poderiam ser considerados para fins de depreciação/amortização.

Com isso, face a ausência de elementos de prova, cabe ser negado provimento ao Recurso neste ponto.

#### IV – DOS CRÉDITOS DE INSUMOS DE FRETE

Por fim, sustenta a Recorrente a validade dos créditos do transporte de passageiros.

#### IV.2 – DO TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS COMO INSUMO

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*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*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004.<sup>45</sup>

---

<sup>4</sup> A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)*" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal N.º Acórdão 9303-006.108 - grifei)

<sup>5</sup> Como bem esclarece o Acórdão n.º 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.*

Cumpra-se mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*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*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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 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. (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo

---

*CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, **o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final**." (grifei)*

contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”**.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. 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”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, inciso II.

No presente caso, a parcela sob discussão que poderia ser enquadrada nesse conceito de insumo seria o transporte de funcionários, glosado pela fiscalização.

Entretanto, não constam dos autos quaisquer informações das razões pelas quais esse transporte é utilizado pela pessoa jurídica ou mesmo da forma como esse transporte é utilizado. Quais são os funcionários transportados? Qual a razão pela qual esse transporte seria essencial ou relevante para a atividade da pessoa jurídica considerando a posição do Resp 1.221.170 do STJ? O transporte é realizado de qual localidade até qual localidade?

Em seu Recurso Voluntário, a empresa apenas sustenta que cabe ser reconhecido o crédito por se tratar de um insumo, sem trazer maiores considerações fáticas.

Diante da ausência de elementos de prova que demonstrem como esse serviço é utilizado na produção da pessoa jurídica, sequer com elemento indiciário para fins de converter o julgamento do presente recurso em diligência, entendo que cabe ser negado provimento ao Recurso.

Com isso, pela ausência de elementos de prova, entendo que cabe ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

Quanto às glosas referentes aos fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e entre o estabelecimento da empresa até o terminal de carga para exportação, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por voto de qualidade, divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente quanto a reverter a glosa dos créditos calculados sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos e na remessa para terminal de carga para exportação. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Segundo o despacho decisório, por falta de previsão legal, foram glosadas as despesas com fretes nas operações de transferência de produtos acabados. A Conselheira Relatora, por outro lado, reconheceu o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte produtos acabados para remessa para outros estabelecimentos da empresa ou terminal de carga para exportação. A ilustre Relatora aduz que a jurisprudência reconhece a possibilidade de creditamento, citando para fundamentar o seu voto as considerações constantes de acórdão citado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual afirma, em suma, que “é de se entender que a citada despesas de frete se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. A venda *de per se* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.”

O Colegiado, no entanto, por voto de qualidade, divergiu desse entendimento, com as razões que passo a expor.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados para outros estabelecimentos da empresa ou terminal de carga para exportação.

Desta feita, o transporte de produtos acabados para outros estabelecimentos da empresa ou terminal de carga para exportação não se enquadra em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus do frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde

que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados para outros estabelecimentos da empresa ou terminal de carga para exportação.

Com esses fundamentos, deve ser mantida a referida glosa.

## 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 negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo as glosas: quanto aos fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e entre o estabelecimento da empresa até o terminal de carga para exportação e quanto aos demais argumentos da defesa.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator